

De la Propriété Apparente en Matière de Droits d'Enregistrement

Thèse pour le Doctorat présentée et soutenue
le Mercredi 18-Juillet 1928, à 14 heures

PAR

JEAN KNEPPERT

MM. PILON, Professeur, *Président*,

WAHL
ROUAST } *Suffragants*

PARIS

IMPRIMERIE DU MONT-PARNASSE ET DE PERSAN-BEAUMONT
47, Rue de la Gaité, 47

1928

**De la propriété Apparente
en Matière de Droits d'Enregistrement**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Nous tenons à placer au seuil de cet ouvrage le témoignage de notre reconnaissance aux maîtres excellents que nous avons eu le bonheur de rencontrer au cours de nos études et particulièrement à M. le doyen E. Pilon qui présida nos travaux, avec sa coutumière et paternelle bonté, et aux encouragements et aux conseils duquel nous devons beaucoup.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

De la Propriété Apparente en Matière de Droits d'Enregistrement

Thèse pour le Doctorat présentée et soutenue
le Mercredi 18 Juillet 1928, à 14 heures

PAR

JEAN KNEPPERT

MM. PILON, Professeur, *Président*,

WAHL	} <i>Suffragants</i>
ROUAST	

PARIS

IMPRIMERIE DU MONT-PARNASSE ET DE PERSAN-BEAUMONT
47, Rue de la Gaîté, 47

1928 :



Abréviations

D. R.	Dictionnaire des Rédacteurs.
T. A.	Traité alphabétique des droits d'enregistrement de M. Maguéro.
Rep. Gén. Enr.	Répertoire général de l'enregistrement de M. Garnier.
J. E.	Journal de l'enregistrement.
J. N.	Journal des Notaires.
J. du Not.	Journal du Notariat.
R. P. ou Rep. Pér.	Répertoire périodique de l'enregistrement de M. Garnier.
R. E. ou Rev. Enr.	Répertoire général du Notariat (Defrénois).
Rep. Gén. Not.	Instructions générales de la Régie.
Instr.	Verbo (à ce mot).
V°	Recueil Sirey.
S.	Dalloz périodique.
D. P.	

INTRODUCTION

Au nombre des quatre maximes célèbres formulées autrefois par Adam Smith (*Richesse des Nations*, Livre VI, Chapitre II, Section 2^e) en matière d'impôt, qui constituent en quelque sorte, suivant l'expression de M. Stourm, « la déclaration des droits du contribuable », il en est une particulièrement importante : c'est la règle de clarté et de simplicité.

Or, certaines théories fiscales se sont constituées, il faut bien le dire, au mépris de cette règle. Parce qu'elles ne reposent pas sur des bases légales bien définies et qu'elles paraissent nées du désir d'accroître le rendement de l'impôt, elles sont très critiquables dans leur principe et leurs conséquences, et donnent lieu à des controverses sans fin entre l'Administration et les auteurs.

Ces théories auxquelles nous faisons allusion sont plus particulièrement celles qui consacrent un désaccord entre le droit civil et le droit fiscal quant à la nature juridique qu'il convient de reconnaître aux actes et conventions. Certains actes, en effet, ont un caractère déclaratif en droit civil ; devant l'impôt, l'Administration leur attribue un caractère translatif. Tels par exemple la transaction, le partage, la licitation au profit d'un cohéritier.

En présence de ces dissentiments imputables à l'absence de dispositions législatives sur des questions délicates, le contribuable a l'impression que les prétentions de la régie reposent sur l'arbitraire.

C'est sous la double influence de cette idée et de l'impression causée par les exagérations du fisc en raison des taux atteints par certains droits, qu'on a vu naître et se répandre dans l'opinion la notion quelque peu paradoxale du droit à la fraude.

Pour mettre fin aux errements qui en sont la conséquence, il importe de réformer toutes les théories fiscales qui n'ont pas une base juridique ferme, en tenant compte du principe que la nature des actes et mutations est appréciée en droit fiscal conformément au droit civil.

C'est dans cet esprit que nous avons été amené à aborder la théorie de la propriété apparente, qui est dans la conception la plus répandue une illustration de l'antinomie entre le droit civil et le droit fiscal.

Dans l'opinion de l'Administration de l'Enregistrement et de certains auteurs, elle se ramène en effet à l'idée que la notion de mutation n'est pas la même en droit fiscal qu'en droit civil.

La notion de propriété apparente est des plus simples en droit civil : est propriétaire apparent celui qui aux yeux de tous passe pour titulaire d'un droit de propriété qu'en réalité, il n'a pas, celui qui s'étant mis en possession des biens qui ne lui appartiennent pas fait sur eux un acte de maître. Cela peut arriver dans un assez grand nombre d'hypothèses. Le problème posé par cette situation en droit fiscal se ramène à la question de savoir

si l'acte par lequel le propriétaire apparent reconnaît le droit du véritable propriétaire est translatif devant la loi fiscale et donne ouverture comme tel aux droits proportionnels ou progressifs ou encore à la question de savoir si, au décès du propriétaire apparent, les biens en question doivent supporter l'impôt de mutation. Or, il n'y a pas mutation en droit civil dans ces cas là.

Mais nous ne voulons pas concevoir notre étude dans un esprit doctrinal et théorique.

Aussi, est-ce à la méthode d'observation que nous aurons recours. Elle nous conduira à passer en revue d'abord les solutions administratives et jurisprudentielles dans un esprit d'impartialité complète — puis, cet examen fait, il y aura lieu d'en tirer une conclusion, et ce sera l'occasion de nous demander si le désaccord entre le droit civil et le droit fiscal auquel la théorie de la propriété apparente paraît donner lieu, peut s'expliquer par des raisons particulières ou si, au contraire, il ne faut pas transformer en quelque sorte l'idée même de propriété apparente en droit fiscal.

Les observations qui précèdent permettent d'indiquer les grandes lignes de notre plan : dans un premier chapitre on s'efforcera de définir la théorie de la propriété apparente, telle qu'elle est présentée par l'Administration de l'enregistrement.

Les trois chapitres suivants seront consacrés à l'étude du domaine d'application de la théorie de la propriété apparente.

L'examen critique de cette même théorie sera fait dans un cinquième chapitre.

Enfin, les dernières pages de cet ouvrage seront réservés à la synthèse des solutions fiscales qui découlent du principe de la propriété apparente dont on dégagera la véritable signification.

CHAPITRE PREMIER

DEFINITION ET PORTEE D'APPLICATION DU PRINCIPE DE LA PROPRIETE APPARENTE

Toute mutation ou transmission de propriété est passible d'un droit proportionnel ou progressif.

C'est une règle formellement établie par les articles 3 et 4 de la loi du 22 frimaire an VII et maintes fois consacrée par la jurisprudence de la Cour de Cassation.

Beaucoup d'auteurs admettent aujourd'hui que le fait générateur de l'exigibilité du droit de mutation est uniquement le fait juridique de la mutation, indépendamment de tout acte ; il semble donc que seule une mutation vraie, existant réellement, puisse donner ouverture au droit.

Mais, et nous aurons plus d'une fois l'occasion de le constater au cours de cet ouvrage, la législation fiscale contient sur divers points des règles spéciales qui lui sont propres et qui n'empruntent rien au droit commun ; l'un des exemples les plus frappants de ce défaut d'harmonie entre le droit civil et le droit fiscal se rencontre en matière de mutation.

Cette opposition n'apparaît pas tout d'abord dans la définition rigoureusement exacte que la Cour de Cassation

a donnée de la mutation au point de vue de l'enregistrement.

C'est, selon une expression consacrée maintenant par de nombreux arrêts, « le passage de la propriété ou de ses démembrements d'une tête sur une autre ou d'une main dans une autre », formule très ancienne : *Manus mutatio*, avait déjà dit Dumoulin, *importat transitum rei de dominio unius ad dominium alterius* (1).

Cette définition large pourrait être employée aussi proprement à caractériser la mutation en droit civil, et on peut en déduire normalement certaines conséquences qui, sous le rapport de cette législation, ne peuvent donner lieu à aucune critique.

Il y a mutation chaque fois qu'un bien appartenant à une personne est transmis à un titre quelconque à une autre personne, et le droit proportionnel est par conséquent exigible sur tout acte ou sur tout jugement qui opère ou qui constate ce déplacement de propriété ou de jouissance.

D'un autre côté, les biens qui, par l'effet juridique d'une convention, ont passé d'une tête sur une autre ne peuvent être replacés sur la première qu'au moyen d'une revente ou d'une rétrocession.

Mais toute rétrocession constituant ainsi une seconde mutation est donc passible du droit proportionnel, à moins qu'elle ne soit dans l'un des cas d'exception déterminés par la loi.

Seulement, pour des raisons que nous aurons à rechercher par la suite, on ne s'en est pas tenu là, et

(1) *Des Fiefs*, §. 33, n° 2.

c'est maintenant qu'on va voir apparaître l'antinomie entre le droit fiscal et le droit civil.

La jurisprudence, en effet, pendant tout le cours du xix^e siècle a sanctionné, à l'égal d'un principe fondamental, cet axiome en vertu duquel l'impôt de mutation est perçu d'après la propriété apparente : il y a donc mutation en droit fiscal, dès qu'un changement s'opère dans l'état de la propriété apparente, quand bien même ce changement n'opérerait pas au regard du droit civil une véritable transmission de propriété. On a pu, en effet, définir la propriété apparente : « un simple fait qui présentant certains caractères extérieurs du droit de propriété, laisse présumer l'existence de ce droit sur la tête d'une personne qui, en réalité, n'en est pas investie. »

On conçoit que le passage de ce semblant de propriété d'une tête sur une autre ne constitue pas civilement une mutation car, en l'absence de droits, il ne peut pas y avoir de transfert juridique.

Cependant ce simple déplacement de droits apparents, a été assimilé à la mutation réelle, dont on ne le distingue pas. Le passage de ces droits d'un patrimoine dans un autre a pris dans la législation fiscale un caractère translatif, rendant exigible le droit proportionnel.

Du principe, un certain nombre de corollaires se déduisent sans peine.

Le titulaire de droits apparents, celui que beaucoup d'auteurs appellent « le nouveau possesseur » par généralisation des termes empruntés aux dispositions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII (établissant une double catégorie de présomptions en vue de faciliter la preuve des mutations immobilières) se reconnaîtra tant

par la qualité qu'il aura prise dans l'acte original que par les engagements qu'il aura contractés en son nom et les stipulations qu'il aura faites pour lui-même.

Si ce possesseur ostensible vient à passer avec une autre personne une convention dont l'objet est de lui transmettre la propriété qui reposait apparemment sur sa tête, il y a mutation nouvelle, donnant lieu au paiement de l'impôt ; à l'acte opérant rétrocession il y a lieu d'assimiler le jugement faisant passer ultérieurement la propriété sur la tête d'autres personnes que le propriétaire apparent.

La solution sera la même, si la transmission qui s'opère, quel que soit son caractère réel ou apparent, a pour effet de replacer l'acquisition sur la tête du propriétaire primitif, abstraction faite du cas de résolution pour cause de nullité, qui obéit à des règles particulières.

En somme, le rôle de la Régie se bornera le plus souvent à se prévaloir du dispositif d'un jugement constatant une mutation de propriété, ou des déclarations des parties affirmant dans un acte soumis à l'enregistrement qu'il en est contenu une.

Cette théorie se trouve développée d'une façon très claire dans l'Instruction de la Régie n° 2.575, § 2 du 18 juin 1877 :

« En matière fiscale, toute mutation de propriété, c'est-à-dire tout passage de la propriété d'une tête sur une autre, est passible du droit proportionnel d'enregistrement (1).

« Or il est de principe que la perception de ce droit doit être réglée d'après les stipulations des actes présentés à l'enre-

(1) Comparer Instructions nos 2174 § 8 et 2447 § 5.

gistroment et suivant l'effet légal que la loi attribue au moment de l'accomplissement de cette formalité (1).

« L'Administration étant un tiers pour le recouvrement de l'impôt, ainsi que la jurisprudence l'a toujours reconnu (2), ne peut avoir à tenir compte des intentions secrètes des parties, ni des dissimulations auxquelles elles ont cru devoir recourir.

« C'est une règle affirmée par de nombreux arrêts (Cass. req. 23 février 1875 ; Inst. 2516 § 2. — Cass. Civ. 19 janvier 1881 ; Inst. 2603 § 4 (3) et dont la Chambre civile de la Cour de Cassation a fait assez récemment encore l'application :

« L'Administration, a-t-elle dit dans un arrêt du 22 novembre 1875, ne peut asseoir la perception des droits que sur les stipulations des actes présentés à la formalité, sans égard aux conventions verbales qui modifieraient la situation légale des parties, telle qu'elle résulte de ces actes (4).

« D'après ces principes, toute transmission d'immeubles s'opère, à l'égard de l'Administration, au nom de l'acquéreur désigné dans l'acte soumis à l'enregistrement.

« La propriété ne pouvant demeurer incertaine, cet acquéreur se trouve à l'instant même investi des biens transmis, et ces biens ne peuvent plus passer sur une autre tête, sans donner ouverture à un second droit de mutation.

Ce principe de la propriété apparente a été constamment affirmé par la jurisprudence de la Cour de Cassation soit en matière de mutations entre vifs d'immeubles, soit en matière de mutations par décès, soit relativement aux difficultés soulevées par le caractère de la transaction en droit fiscal.

De très nombreux arrêts contiennent cette formule

(1) *Idem.* Instructions n^{os} 1634 § 10 et 1875 § 9.

(2) *Idem.* Instructions n^{os} 2516 § 2 et 2603 § 4.

(3) *Idem.* Cass. Req., 26 mai 1836. — Cass. Civ., 1^{er} février 1859. — Instructions n^{os} 1528 § 12 et 2160 § 3.

(4) Cet arrêt a donné lieu à l'Instruction 2542 § 1^{er}.

« qu'en principe, l'impôt est perçu d'après la propriété apparente » (1) :

Qu'en conséquence, il y a lieu de considérer comme translatif au point de vue de l'impôt tout acte ou jugement « faisant passer l'immeuble sur la tête d'autres personnes que celles qui étaient propriétaires apparents (2) ;

« Que les droits sont exigibles sur tout acte ou jugement « par l'effet duquel la propriété est attribuée à celui qui d'après la loi ou les titres ostensibles n'était pas le possesseur ou le propriétaire apparent » (3) ;

« Que l'impôt de mutation est perçu d'après la propriété apparente, c'est-à-dire conformément à la situation légale telle qu'elle résulte d'actes régulièrement présentés à l'enregistrement et selon l'effet que la loi leur attribue, au moment de l'accomplissement de cette formalité » (4).

Une affirmation analogue se retrouve dans les arrêts de la Cour suprême suivants : Req. 15 décembre 1868 ; Civ. 13 novembre 1872 ; Civ. 22 novembre 1875 ; Req. 23 février 1875 ; Req. 11 avril 1877, dans lesquels la Cour déclare que : « L'Administration ne peut asseoir la perception des droits que sur les stipulations des actes présentés à la formalité, sans avoir égard aux conventions verbales qui modifieraient la situation légale des parties, telle qu'elle résulte de ces actes. »

(1) Cass. Civ., 11 avril 1877. S. 77-1-225. — Cass. Req. 18 juillet 1892. — S. 1893-1-54.

(2) Cass. Civ., 7 février 1838. S. 1838-1-237.

(3) Cass. Civ., 9 avril 1866. S. 1866-1-222.

(4) Cass. Req., 26 octobre 1926. S. 1927-1-73.

De très nombreux arrêts contiennent enfin cette formule « que la propriété ne pouvant jamais être incertaine, l'immeuble acquis devient à l'instant la propriété de l'acheteur désigné dans le contrat, et ne peut plus postérieurement, quelles que soient les stipulations de l'acte, passer sur la tête d'un autre, sans donner ouverture au droit de mutation » (Req. 25 mai 1836 ; Civ. 22 avril 1850 ; Req. 19 mars 1855 ; Civ. 22 novembre 1875.)

Après avoir défini la théorie de la propriété apparente et montré la consécration solennelle dont elle a été l'objet, ainsi qu'il était nécessaire de le faire en vue de faciliter la compréhension de l'étude qui va suivre et de lui donner la cohésion nécessaire, nous ne suivrons pas plus longtemps la méthode *a priori* qui nous conduirait à rechercher aussitôt les fondements de cette théorie qui, à l'étonnement des lecteurs, n'apparaissent pas dans les instructions et les arrêts cités plus haut, mais nous lui préférerons la méthode d'observation.

Elle aura l'avantage de nous amener à rechercher sans prendre position toutes les applications qui auront pu être faites de cette doctrine et, en même temps, de fournir les éléments nécessaires aux critiques que nous formulerons dans la conclusion de cette étude.

Si l'on consulte les traités généraux d'Enregistrement et les tables des Recueils de jurisprudence, on trouve ces applications sous trois rubriques : 1° Mutations entre vifs d'immeubles et de fonds de commerce ; 2° Mutations par décès ; 3° Transactions.

Cet ordre sera respecté et ces trois points vont faire l'objet des trois chapitres suivants où ils seront étudiés séparément en s'appuyant surtout sur la jurisprudence.

CHAPITRE II

DES MUTATIONS ENTRE VIFS D'IMMEUBLES

ET DE FONDS DE COMMERCE

Il résulte de ce qui précède que, dans l'état actuel de la jurisprudence, il n'est pas nécessaire, pour que le droit proportionnel d'enregistrement soit dû, qu'il y ait mutation réelle de propriété d'après les règles établies par la loi civile, mais que le droit est exigible alors même qu'il n'y a qu'un simple changement dans la propriété apparente.

Or, l'apparence peut résulter de certaines présomptions établies par la loi, ou des contrats.

Les présomptions dont il est question ont été établies par l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII et consistent dans un certain nombre de faits dont l'énumération est donnée par cet article.

Les auteurs ne s'accordent point sur leur nature. Les uns prétendent y voir des présomptions de propriété ; d'autres, de simples présomptions de possession. Leur caractère lui-même est discuté : sont-elles légales ?

Autant de points sur lesquels il conviendra de prendre parti.

Aux faits énoncés par l'article 12 de la loi de frimaire, certains auteurs ajoutent celui de la possession, parce qu'il constitue, lorsqu'il se réalise, la plus énergique des présomptions de mutation.

Il est indéniable en effet (il n'est question ici que de la possession *animo domini* qui s'oppose à la simple détention) qu'elle joue un grand rôle dans la preuve de la propriété : elle est considérée en droit civil comme l'apparence de la propriété (WAHL T. II. N° 569). PLANIOL (1) en donne la raison : « Tout possesseur est présumé propriétaire parce que l'état de fait est généralement conforme à l'état de droit ». Il se fonde sur l'autorité d'un arrêt de la Cour de Cassation du 15 avril 1863 (2) qui a fait jurisprudence. Tout en évitant de confondre la propriété apparente avec la possession (WAHL N° 569 précité) il conviendra d'examiner si l'on ne doit pas tenir compte de la possession comme d'un fait dont est susceptible de dériver la propriété apparente.

En second lieu, celle-ci résulte des contrats.

Les mutations entre vifs d'immeubles, à cause de la nécessité de la preuve donnent généralement lieu à la rédaction d'un contrat, ou bien sont constatées par un jugement assurant l'exécution de promesses antérieures.

L'acquéreur au profit de qui la mutation se sera opérée, sera, du point de vue fiscal, celui dont le nom figurera dans les actes en question. Dans l'opinion de la Régie, en effet, il n'appartient pas à l'Administration de contester la sincérité des actes, ni de démontrer que les parties ostensiblement placées dans une certaine situation juridique avaient l'intention secrète de nouer des rapports juridiques différents.

Aux termes de l'Instruction 2650 § 1^{er} précité, « l'Administration ne règle ses perceptions que d'après

(1) *Traité de Droit Civil*, T. 1, ch. IV, § 4.

(2) D. P. 63-1-396.

les actes régulièrement portés à sa connaissance par l'Enregistrement et constatant l'état de propriété apparente des biens sujets aux droits. »

La Cour de Cassation avait déjà décidé le 23 février 1824 « que la perception du droit d'enregistrement se détermine d'après la substance des actes et leur forme extrinsèque, abstraction faite des intentions secrètes des parties... dont la simulation même ne peut faire obstacle à cette perception (1). »

Ce chapitre va donc se trouver divisé en deux sections dont la première correspondra à l'étude des présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire et la seconde à l'examen des contrats ayant donné lieu à l'affirmation de ces règles.

(1) S. 1824-1-260.

SECTION I

De la propriété apparente résultant des présomptions de la loi du 22 frimaire an VII (article 12)

Le législateur a posé, dans l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, un certain nombre de présomptions destinées à permettre à l'Administration de mettre au jour des transmissions d'immeubles faites verbalement ou réalisées au moyen d'actes sous seings privés tenus secrets par les parties.

Puisque toutes les mutations d'immeubles entre vifs, même consenties verbalement sont assujetties au droit de mutation, il importait d'armer le trésor contre la fraude consistant à les passer sous silence. Or, dit le *Dictionnaire des Rédacteurs* « si le Trésor avait été obligé de
« fournir une preuve directe du fait juridique, qui donne
« ouverture aux droits, si, par exemple, il avait dû
« représenter l'acte de mutation ou se pourvoir d'un aveu
« des parties reconnaissant l'existence d'une transmis-
« sion verbale, sa mission eût-été rendue impossible et
« l'impôt serait resté à la discrétion des contribuables.
« Le législateur n'a donc fait qu'obéir à une nécessité de
« premier ordre, en autorisant l'Administration à prou-
« ver la mutation à l'aide des présomptions. » On verra,
au cours de cette étude, que le désir d'empêcher la fraude
et de faciliter la mission de l'Administration dans le jeu

de la preuve est à la base de toutes les applications de la théorie de la propriété apparente.

Le texte de l'article 12 est ainsi conçu :

« La mutation d'un immeuble en propriété ou usu-
« fruit sera suffisamment établie, pour la demande du
« droit d'enregistrement et la poursuite du paiement
« contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de
« son nom au rôle de la contribution foncière, et des
« paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des
« baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou
« autres actes constatant sa propriété ou son usufruit. »

§ 1^{er}

Rôle de la possession. — Nature des présomptions de l'article 12

Avant d'entrer dans l'étude de ces présomptions, il importe de s'attacher à l'interprétation du texte qui a soulevé beaucoup d'observations ; on sera amené ainsi à parler de leur origine et de leur nature.

De l'emploi des mots « nouveau possesseur » on a déduit, en effet, que le législateur en autorisant la poursuite des droits contre le nouveau possesseur a clairement laissé entendre que l'état de possession constitue au regard de l'Administration le signe extérieur de la propriété et que la mutation existe en droit fiscal dès que le droit apparent du possesseur se déplace. Cela revient à dire que les présomptions de la loi de frimaire sont des présomptions de possession, non de mutation.

Puisque la possession est l'élément essentiel de la preuve de la mutation secrète, dit-on, c'est sur elle que le législateur a voulu fonder son système de présomptions

légales ; aussi, l'article 12 de la loi n'a-t-il fait que définir les faits constitutifs de cette possession.

Championnière et Rigaud partagent cette opinion :

« La loi fiscale, disent les savants auteurs, (*op. cit.* n° 1708) n'a fait que se conformer au droit commun, « lorsque, cherchant une preuve de la mutation qu'elle « doit découvrir, elle s'est appuyée sur la possession ; cette « circonstance seule suffit pour faire présumer la propriété du nouveau possesseur et, par conséquent, la « mutation à son profit, s'il est justifié d'un précédent « propriétaire. L'exigibilité du droit résultait aussi au « profit du seigneur de la possession de fait et la Coutume « de Paris n'exigerait rien de plus. »

A notre sens, il est très osé de prétendre que les présomptions de la loi de frimaire an VII sont des présomptions de possession : il faut d'abord se mettre en garde contre la mauvaise interprétation dont est susceptible une telle affirmation. On en pourrait conclure qu'un simple changement dans la possession est passible du droit de mutation : cela n'est pas et aucun auteur n'est allé jusqu'à soutenir une aussi monstrueuse prétention.

On a simplement voulu dire que la loi a établi des présomptions de possession, en vue de la preuve de la mutation ; à l'appui de cette idée, les auteurs prétendent que les circonstances auxquelles la loi s'est attachée pour en faire des présomptions, sont des faits qui révèlent l'entrée en possession. Sans doute cela est-il vrai d'une façon générale de l'inscription au rôle et des paiements réguliers de l'impôt, mais on ne saurait cependant y voir des faits de possession en eux-mêmes. Quant à la deuxième catégorie de présomptions, les actes faits à titre de proprié-

taire par le prétendu acquéreur, ils ne présentent nullement ce caractère. La généralisation à laquelle les auteurs se sont livrés est donc tout à fait inexacte. Aussi, à cause de la faiblesse de cet argument, en ont-ils cherché un autre, un argument de texte auquel nous avons fait précédemment allusion.

On a voulu tirer parti de l'emploi des mots « nouveau possesseur » dans les lois de frimaire an VII et de ventôse an IX pour conclure que c'est à la possession qu'il faut s'attacher pour établir l'existence de la mutation passible de l'impôt. Les expressions dont le législateur s'est servi dans la rédaction de la loi ne laissent aucun doute à cet égard, dit-on.

Si les principes d'interprétation stricte de la loi fiscale interdisent de recourir à la méthode d'interprétation par analogie, ils n'empêchent pas d'éclairer le sens d'un texte. On pourrait se contenter de dire, comme l'a fait M. Wahl (1) qu'il fallait bien désigner d'une manière ou d'une autre l'acquéreur apparent, et l'expression de la loi était la moins impropre qu'on put trouver — mais nous ne nous contenterons pas de cette réponse qui a cependant sa valeur.

Nous prétendons que la terminologie dont s'est servi le rédacteur de la loi s'expliquait naturellement à l'époque de l'an VII et qu'il ne faut pas lui donner une portée autre que celle que le législateur lui a consciemment donnée.

On sait que dans l'ancien droit, en matière de mutation, l'accord des deux parties sur la chose et le prix ne

(1) *Traité de Droit Fiscal*, T. II, n° 559, note.

suffisait pas à transférer la propriété à l'acquéreur. Il fallait une troisième condition : la tradition qui s'opérait réellement par la mise en possession de l'acquéreur ou fictivement par une simple clause de style de l'acte.

Or, cette exigence de la tradition ne disparut qu'avec le code civil de 1804 postérieur de cinq ans à la loi de frimaire, lequel reconnut à la convention un effet translatif.

On comprend que dans cette situation, les lois de frimaire an VII et de ventôse an IX aient imposé à la régie la nécessité de prouver la tradition réelle, pour pouvoir réclamer le droit de mutation, puisque telle était la pratique légale ; l'absence de titre excluait en effet la tradition symbolique ou « de style » ; il ne restait que l'autre procédé.

La jurisprudence sanctionna, d'ailleurs, pendant quelques années cette obligation, puis reconnut (1) qu'elle n'avait plus sa raison d'être sous l'empire de la législation nouvelle. Il ne faut donc voir dans les termes employés par la loi qu'une rédaction justifiée sur le moment, aujourd'hui désuète et par les mots de nouveau possesseur, il faut entendre « nouveau propriétaire » (DEMANTE I, 86; 87). Ainsi se trouve anéanti l'argument de texte invoqué par les auteurs. Leur affirmation quant à la nature des présomptions envisagées est au moins arbitraire. On dira, après avoir examiné les éléments qui les constituent, pour quelles raisons il est juste d'y voir des présomptions de mutation.

Mais les auteurs ne se sont pas arrêtés là. Le *Diction-*

(1) Cass., 21 octobre 1811. — S. 1812-1-229.

naire des Rédacteurs, le *Traité* de Garnier, le *Répertoire pratique de Législation* (n° 982) faisant un pas de plus, se sont appuyés sur la conclusion à laquelle ils étaient arrivés pour affirmer que la possession à elle seule est une présomption de mutation.

M. Garnier (1), après avoir énoncé le texte de l'article 12 de la loi de frimaire s'exprime ainsi : « D'une façon générale, les faits et circonstances auxquels la loi fiscale attache une présomption de mutation sont 1° la possession; 2° L'inscription au rôle et le paiement des impôts; 3° les actes qui font connaître la mutation. »

Il résulte de là qu'il suffirait à l'Administration de l'Enregistrement d'établir la possession *animo domini* pour avoir à son profit la présomption légale de mutation sans qu'il soit besoin de prouver, en outre, l'inscription au rôle et les paiements faits en vertu de cette inscription.

Remarquons que c'est manifestement ajouter au texte.

Or, les présomptions légales sont de droit étroit, il faut interpréter strictement les textes qui les établissent sans rien en déduire qui n'y est pas contenu, ni rien en retrancher.

Comme l'article 12 subordonne la preuve pour la Régie à la constatation de deux faits : l'inscription au rôle et les paiements faits en vertu de cette inscription, on ne saurait décider que la « possession *animo domini* » qui n'y est pas relatée est suffisante pour créer la présomption légale de mutation.

(1) *Répertoire Général de l'Enregistrement*, n° 7651.

Cette objection pourtant capitale n'arrête pas les auteurs, qui prétendent que, s'il n'est pas permis de compléter les textes établissant des présomptions légales, on doit cependant en dégager la volonté du législateur ; et, sans plus de scrupule, ils recherchent dans l'ancien droit les pratiques qu'il a certainement été de l'intention du législateur de l'an VII de sanctionner. A notre avis, c'est réduire à néant le principe de l'interprétation stricte des présomptions légales.

Quoi qu'il en soit, et sans nous attarder davantage à cette objection, nous prétendons en transportant la question sur le terrain où les auteurs l'ont placée, que leur raisonnement contient certains vices, et que nous ne saurions adopter leur conclusion.

Pour déclarer que la possession *animo domini* dispense la Régie de prouver plus amplement la mutation, les auteurs invoquent deux arguments : un argument de principe et un argument historique.

La possession, dit-on, en premier lieu, est considérée en droit civil comme une présomption très énergique de propriété. Pourquoi n'en serait-il pas de même en droit fiscal et pourquoi le déplacement de la possession ne serait-il pas pris pour signe du déplacement de la propriété ? (1) Or, il résulte du système adopté par le législateur dans l'article 12 de la loi de frimaire que la loi fiscale entend faire produire les mêmes effets à la possession. « Il est inadmissible, disent les auteurs du *Dictionnaire des Rédacteurs* (2) que si la loi considère l'inscription au

(1) Argument de l'avocat de l'Administration devant les Chambres réunies de la Cour de Cassation, 12 déc. 1865.

(2) V^o Mutation, n^o 160.

rôle et les paiements faits en vertu de ce rôle comme
« des présomptions suffisantes pour autoriser la demande
« des droits, elle refuse cet effet à la prise de possession.
« Cette inscription et ces paiements ne sont après tout
« que des faits révélant l'entrée en possession et c'est
« même pour ce motif que la loi en fait découler la pré-
« somption de propriété. Si donc, les témoignages indi-
« rects de la possession du nouvel inscrit suffisent aux
« yeux de la loi pour prouver la mutation effectuée à son
« profit, *a fortiori*, doit-il en être ainsi lorsque cette pos-
« session est indirectement et incontestablement établie. »
Deux arrêts cités à l'appui de cette thèse : Cass. 20 août
1839 (S. 39, 1, 720) Inst. 1601 § 6 et Cass. 6 mars 1849
(S. 50, 1, 144) Instr. 1837 § 8 ne sont pas concluants, car
ils ne se fondent pas uniquement sur la possession du
nouvel acquéreur, mais encore sur un aveu du précédent
propriétaire.

Cet argument se trouve anéanti par ce que nous
avons dit précédemment, relativement à la nature des
présomptions légales de l'article 12. Nous leur avons con-
testé, en effet, le caractère de présomptions de posses-
sion : dès lors on ne peut plus dire que la loi fiscale ayant
sanctionné les effets secondaires de la possession, doit
reconnaître *a fortiori* son effet principal.

Les prémisses du raisonnement échafaudé étant
ébranlées, la conclusion ne tient plus.

Reste un second argument, d'ordre historique tiré
du rôle joué par la possession, en vue de l'exigibilité des
droits seigneuriaux et du droit de centième denier,
ancêtres du droit de mutation actuel.

Si la pratique de l'ancien droit prenait la possession

pour base de la perception, il doit en être de même aujourd'hui, dit-on, car la loi du 22 frimaire an VII n'a fait que consacrer la tradition séculaire.

Ce raisonnement est présenté et soutenu de la façon suivante dans une thèse de M. Guillet (1) :

« L'article 73 de la Coutume de Paris, confirmant le droit antérieur est ainsi conçu :

« Il est loisible à un seigneur foncier ou censier de pour-
« suivre « l'acquesteur nouvel détenteur d'aucun héritage
« étent en sa censive ou seigneurie foncière afin d'apporter
« et exhiber les lettres d'acquisitions d'icelui héritage si au-
« cunes y en a, pour estre payés des droits de vente, saisine
« et amendes. »

Dumoulin commente ainsi cet article :

« Pour que cette disposition soit applicable et que le sei-
« gneur direct puisse contre la règle du droit commun, for-
« cer quelqu'un à produire son titre d'acquisition, trois condi-
« tions sont nécessaires : premièrement, que celui qui est
« poursuivi soit acquéreur d'un bien situé dans la mouvance
« du poursuivant, secondement qu'il soit possesseur, ou au
« moins détenteur de ce bien ; troisièmement qu'il soit nou-
« veau, c'est-à-dire non investi par le seigneur ni par la cou-
« tume locale. C'est ce qui résulte du texte de l'article 73
« l'acquéreur nouvel détenteur... »

Et l'auteur reprend :

Ces principes se retrouvent avec l'emploi des mots « nou-
veau possesseur » dans l'édit de décembre 1703 et dans la
déclaration du 19 juillet 1704, organisant le système du cen-
tième denier. « Dès qu'une mutation est constatée dit Bosquet
« (*Dictionnaire raisonné des droits* 2^e édition, 1782, t. II,
« p. 283) le droit de centième denier peut être demandé ;
« comme le titre du nouveau possesseur peut avoir été fait sous

(1) *De la propriété apparente en droit civil et en droit fiscal* (1898).

« signatures privées et que les actes de cette espèce sont entre
« les mains des parties, on ne peut assujettir le fermier des
« domaines à les rapporter au soutien de sa demande. Il lui
« suffit d'établir qu'il y a mutation, parce que le centième
« denier, qui est un droit réel est dû à cause de la mutation
« et que le nouveau possesseur est tenu de l'acquitter dans un
« temps fixé, sous peine d'être contraint au paiement de ce
« droit ou du triple d'icelui en sorte que en prouvant que
« Pierre est actuellement en possession d'un bien qui appartient
« précédemment à un autre particulier, il y a incontestable-
« ment lieu à demander à Pierre les droits dûs pour la muta-
« tion. » Et le commentateur de la jurisprudence de la ferme
cite un certain nombre de décisions conformes, par exemple :

« Décision du Conseil (du roi) du 8 mars 1738, contre le
« sieur Valette comme possesseur d'un pré qui a appartenu à
« son beau-frère. Le fermier des domaines a prouvé, par le
« rôle des tailles, que le beau-frère était précédemment pro-
« priétaire et que le sieur Valette jouit actuellement. Décide
« que les droits de mutation sont dûs, etc... »

Et l'auteur reprend :

C'est dans le même esprit qu'ont été rédigées les lois du
droit intermédiaire. En effet, la loi du 9 vendémiaire an VI
consacra les anciens principes en modifiant celle des 5-19 dé-
cembre 1790 qui s'en était écartée et établit des présomptions
légales de mutation : « La mutation d'un immeuble en pro-
« priété ou usufruit, portait l'article 33, sera suffisamment éta-
« blie, relativement à la demande des droits, soit par les paie-
« ments faits d'après les rôles de la contribution foncière, soit
« par des baux passés par le nouveau possesseur, soit enfin
« par des transactions, ou tous autres actes qui constateront
« sa propriété ou jouissance. » La disposition de l'article 33
est passée dans la loi du 22 frimaire an VII qui par son arti-
cle 73 a abrogé toutes les lois antérieures.

Cette argumentation n'est pas, à notre sens, pleine-

ment satisfaisante. Nous reconnaissons l'importance de la possession dans la pratique de l'ancien droit, telle qu'elle est affirmée, d'ailleurs, par la Coutume de Paris — mais nous pensons que la persistance dans la tradition historique qu'a voulu mettre en relief l'auteur ne se trouve pas pleinement démontrée.

L'auteur, en effet, semble résolument laisser de côté la loi des 5-19 décembre 1790, loi capitale à laquelle remonte la suppression des droits de contrôle et de centième denier et la création de l'enregistrement.

Or, cette loi, voulant rompre délibérément avec le système tracassier de l'ancien régime changea singulièrement la nature et les conditions d'exigibilité du droit de mutation, puisqu'elle ne soumettait à l'enregistrement que les transmissions réalisées par acte public. Quant aux actes sous seings privés contenant mutation d'immeubles, tout en les déclarant sujets à la formalité dans le délai de 6 mois sous la peine du double droit, la loi voulait que cette peine ne fût appliquée que dans deux cas : celui où le nouveau possesseur produirait son titre en justice et celui où il l'énoncerait dans un acte authentique (art. 11 et 33).

Quant aux mutations verbales, il n'en était pas question et la jurisprudence jugea que l'Administration n'était pas autorisée à les assujettir au droit. (Req. 12 brumaire an IX, -D. J. G. Enregist. 2055.) Sans doute ce système était-il trop lâche mais il était en harmonie avec les autres dispositions de la même loi qui s'en remettait à la bonne foi des contribuables pour le paiement de l'impôt.

La loi du 9 vendémiaire an VI vint modifier cet état de choses en assujettissant les mutations réalisées par

acte sous seings privés à la formalité de l'enregistrement dans les trois mois de la date de l'acte et en édictant des présomptions qui devinrent celles de l'article 12 de la loi de frimaire, pour atteindre les mutations secrètes.

Il n'en reste pas moins vrai que le système d'exigibilité des droits inauguré par la loi de 1790 se maintint même sous l'empire de la loi de frimaire an VII.

La jurisprudence reconnut qu'à l'exception des mutations par décès qui ne supposent pas un acte, les autres mutations n'étaient obligatoirement passibles de droits que si elles étaient constatées par un acte et que c'est seulement dans ce cas qu'elles étaient susceptibles de tomber sous le coup des présomptions légales ; les mutations verbales continuaient à échapper à l'impôt.

La perception, telle qu'elle fonctionnait avant 1790, tendant à s'étendre à toutes les mutations, même à celles qui n'étaient révélées que par un changement dans la possession, se trouvait considérablement rétrécie.

Cette situation prit fin partiellement par la loi du 27 ventôse an IX, article 4, dont le vote ne fut pas facile à obtenir du Corps législatif. Elle est ainsi conçue :

« Sont soumises aux dispositions des articles 22 et
« 38 de la loi du 22 frimaire an VII (enregistrement dans
« les trois mois à peine du double droit), les mutations
« entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeu-
« bles, lors même que les nouveaux possesseurs préten-
« draient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre
« eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers. A
« défaut d'acte, il y sera suppléé par des déclarations
« détaillées et estimatives dans les trois mois de l'entrée
« en possession, à peine d'un droit en sus. »

Que faut-il en déduire ? S'il a fallu une intervention expresse du législateur pour faire revivre sur un point les principes de l'ancien droit, il est faux de dire que l'impôt de mutation, fort d'une expérience séculaire a passé sans changement de notre droit ancien dans notre droit moderne.

Il nous semble, au contraire, que cette législation de l'époque révolutionnaire laisse sentir la rupture avec le passé. C'est nettement l'impression qui se dégage de la lecture du célèbre rapport de Duchâtel, au conseil des Cinq Cents, contenant l'exposé des motifs de la loi du 22 frimaire an VII ; il y est affirmé que le législateur s'est proposé de refondre tout le droit ancien et de formuler les principes de l'enregistrement dans un but qui n'était pas comme autrefois purement fiscal ; qu'il s'est inspiré des principes de la Révolution pour écarter les mesures qui présentent un caractère arbitraire et abusif.

Sans doute, lorsqu'on s'aperçut des résultats financiers désastreux donnés par la loi de l'an VII, force fut de revenir en arrière et de faire revivre, en grande partie la réglementation ancienne. Si ce fut pour une certaine part l'objet de la loi de l'an VII, il faudrait bien se garder de dire que le législateur n'a guère fait que transcrire l'œuvre de ses prédécesseurs. Son état d'esprit était autre : s'il s'inquiétait de la productivité de l'impôt, il ne voulait pas abandonner les principes nouvellement affirmés.

Soucieux de faire une œuvre claire, ordonnée et juste, il n'a jamais eu l'intention de faire revivre pure-

(1) Les Finances de l'Ancien Régime, I, p. 432.

ment et simplement l'ensemble des prescriptions de l'Ancien Régime, M. Stourm (1) en parlant de la loi de l'an VII s'exprime ainsi : « Tout en plaçant franchement dans le passé, le point de départ de ses perfectionnements, elle sut en même temps reviser conformément aux idées modernes les anciens règlements du contrôle. »

De cet aperçu historique, une conclusion nette se dégage ; étant donnée la tendance nouvelle de la législation pendant l'époque révolutionnaire, il faut considérer comme volontairement abrogées toutes les règles anciennes qui n'ont pas été expressément sanctionnées par la loi nouvelle. Or, au nombre de ces dispositions, il faut placer la preuve de la mutation fondée sur un simple déplacement de la possession.

Nous pourrions, d'ailleurs, si notre démonstration n'était pas décisive, nous couvrir de l'autorité de Championnière et Rigaud ; ils s'expriment ainsi à ce sujet (*op. cit.* n° 1668) :

« Non seulement la possession annale, mais encore
« la possession la plus constante et la plus longue n'est
« pas à elle seule la preuve d'une mutation secrète ; un
« arrêt (de la Cour de Cassation) du 10 février 1813 le
« juge clairement quoique implicitement ; le jugement
« attaqué l'avait exprimé formellement et la Cour n'a
« point rejeté ses principes. Elle les admet au contraire,
« en exigeant l'indication d'un précédent propriétaire,
« c'est-à-dire d'un propriétaire qui a cessé de l'être.

« La tradition, même lorsqu'elle était translatrice
« n'avait pas ce caractère sans une cause préexistante
« et contenant la volonté de transmettre. La loi du
« 22 frimaire an VII exigeait que la Régie prouvât l'exis-

« tence d'un titre écrit contenant la cause translatrice,
« indépendamment des justifications désignées dans
« l'article 12. La loi du 27 ventôse l'a dispensée de cette
« preuve, mais elle doit encore corroborer la présomp-
« tion résultant de possession d'autres actes constatant sa
« propriété ou son usufruit (article 12). »

Après avoir établi que la preuve de la mutation secrète ne saurait résulter de la simple « possession *animo domini* », considérée à tort par certains, en vertu d'une interprétation extensive du texte de la loi comme une présomption légale, il faut maintenant entrer dans le détail d'application des deux catégories de présomptions établies par la loi, sur la nature desquelles nous avons déjà été amené à prendre parti.

§ 2. — *Etude des éléments constitutifs des présomptions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII*

1° *Inscription du nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière et paiements par lui effectués d'après ce rôle.*

La réunion de ces deux faits prévus par l'article 12 est à la fois nécessaire et suffisante pour constituer la présomption légale de propriété qui rend le droit proportionnel exigible.

Si l'une de ces deux conditions ne se trouvait pas remplie, l'administration ne serait pas fondée à réclamer les droits de mutation. Le texte de la loi l'affirme clairement « La mutation d'un immeuble sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la pour-

suite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés..., etc. »

D'ailleurs, il a été jugé que l'inscription au rôle de la contribution foncière ne formerait pas à elle seule cette présomption (1) ; que cependant les tribunaux pourraient en tenir compte comme d'une simple présomption de fait susceptible de prouver la mutation par sa réunion à d'autres faits constants au procès (2).

De même, le paiement de l'impôt foncier, s'il n'a pas été précédé de l'inscription au rôle du nouvel acquéreur, ne peut suffire à prouver la transmission : la loi indique que le paiement doit être effectué en conséquence de l'inscription au rôle : « la mutation d'un immeuble sera suffisamment établie..... contre le nouveau possesseur soit « par l'inscription de son nom au rôle de la contribution « foncière et des paiements par lui faits d'après ce rôle. » La jurisprudence a strictement appliqué ce texte (3).

Cependant, le paiement est à lui seul un élément de fait qui peut valoir comme présomption simple. (Cass. 2 février 1807.)

Mais lorsque les deux circonstances visées par la loi sont rassemblées, l'Administration n'a pas besoin d'autre preuve pour réclamer l'impôt. On se trouve alors en face d'une véritable présomption légale qui s'impose au juge.

(1) Req. 31 janvier 1883, R. E. 2119, S. 33-1-660, Civ. 26 juillet 1830, S. 30-1-372.

(2) Civ. 23 novembre 1853 ; D. P. 53-1-344.

(3) Cass. 26 nov. 1823 J. E. 7656, 22 janvier 1824, Inst. 1132, § 9, R. E. 2111.

Cela résulte de l'expression « suffisamment établie » employée par le texte.

La présomption légale dispense de toute autre preuve aux termes de l'article 1352 C. Civ, 1^{er} alinéa. Une jurisprudence abondante a fait application de ce texte aux présomptions de mutation. (Cass. 25 avril 1808 — 2 août 1809 ; — Cass. 7 novembre 1832, S. 32-1-809 ; — Cass. 15 juillet 1840, S. 40-1-799 ; Cass. 31 janvier 1855, S. 55-1-375 ; Cass. 21 août 1876, cité page 53).

L'arrêt du 31 janvier 1855 est ainsi motivé :

Vu l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII ;

Attendu... qu'il en résulte que les circonstances déterminées par cet article, à savoir : l'inscription au rôle des contributions foncières et les paiements de l'impôt établissent relativement à la perception du droit, la présomption légale de la transmission de propriété.

Que s'il est vrai que cette présomption peut être combattue par des preuves contraires, elle conserve sa force tant que ces preuves ne sont pas établies. D'où il suit qu'en jugeant au contraire et par la seule appréciation des présomptions invoquées par la régie qu'il ne suffisait pas, pour la perception du droit, de prouver l'inscription au rôle et le paiement de l'impôt et qu'il fallait encore établir qu'il y avait eu prise de possession par l'acquéreur apparent et tradition réelle, le jugement attaqué a violé l'arrêt précité.

Une controverse s'est élevée entre les auteurs sur la question de savoir si la présomption légale qui résulte de l'inscription au rôle et des paiements faits en conséquence, n'autorise la poursuite des droits que contre le nouveau possesseur, à l'exclusion de l'ancien propriétaire.

Un grand nombre d'auteurs s'appuyant avec raison sur les termes formels de l'article 12 de la loi de frimaire et sur ce que le paiement de l'impôt étant le fait du nou-

veau possesseur, ne saurait entraîner de conséquences qu'à l'égard de celui-ci, se prononcent pour l'affirmative. Nous partageons leur manière de voir, qui fut également celle de plusieurs tribunaux. (Mortagne, 25 avril 1839.)

M. Maguero (T. A. V^o mutation n^o 87) est d'un autre avis : « Aujourd'hui que la loi du 23 août 1871 a expressément étendu à l'aliénateur les obligations fiscales, qui précédemment étaient imposées au seul acheteur, rien ne s'oppose, ce semble, à ce que la présomption résultant de l'inscription au rôle et des paiements de la contribution soit invoquée contre l'une et l'autre partie. En d'autres termes, la loi actuelle ayant fait tomber l'obstacle juridique qui protégeait l'ancien possesseur contre l'action du Trésor, il est permis d'en conclure que les conséquences de la présomption légale, présomption qui dispense de toute autre preuve et qui, selon l'expression des arrêts de la Cour, constitue par elle-même le titre de la mutation » sont désormais opposables à l'ancien comme au nouveau possesseur. »

Ce raisonnement conduit tout simplement à transporter la méthode d'interprétation extensive de la loi en matière fiscale, innovation grave, contraire à tous les principes admis jusqu'ici en faveur de la défense des intérêts du contribuable. Bien plus, cette prétention est particulièrement malheureuse en la circonstance, puisqu'il s'agit d'une présomption légale, et que l'on s'accorde à interpréter scrupuleusement, même en droit civil, les textes de loi qui créent de telles présomptions. Remarquons, en outre, que la loi de 1871 qui a étendu au vendeur les sanctions prises contre l'acquéreur dans le cas de non enregistrement de la convention translatrice n'a aucun

rapport direct avec l'article 12 de la loi de frimaire établissant un mode de preuve, et que par conséquent il ne saurait être considéré comme modifiant ce texte.

On verra, au cours de cet ouvrage, que dans des situations analogues, lorsqu'il s'agira par exemple de déterminer la force probante de la reconnaissance unilatérale d'une mutation apparente, la jurisprudence a toujours déclaré qu'une telle preuve n'avait d'effet que contre la personne de qui elle émanait.

A plus forte raison, quand un texte de loi (l'article 12) vient restreindre formellement l'effet probatoire d'une mesure qu'il pose vis-à-vis d'une partie seulement, on ne saurait, sans violation de la loi, l'étendre à l'autre partie.

Il reste pour terminer à dire un mot de deux difficultés pratiques relatives à l'application de la présomption.

La loi de frimaire an VII, article 38, a déterminé les formes qui doivent être suivies pour l'inscription au rôle du nouveau possesseur : diverses décisions ministérielles, la dernière en date du 26 avril 1841, ont réglementé l'application de cette disposition.

Qu'advierait-il au cas où les formalités prévues pour l'inscription n'auraient pas été entièrement respectées ? Il a été jugé que la non observation de ces formalités n'influe pas sur la valeur de la présomption résultant de l'inscription au rôle et du paiement de la contribution. Peu importe que l'inscription ait été faite ou d'office, ou sans la participation du nouveau possesseur ou sans la représentation des titres translatifs de propriété.

Seule la démonstration que l'inscription aurait été faite à tort et par erreur infirmerait la présomption (1).

(1) Voir à ce sujet MAGUÉRO (T. A.) V^o Mutation, n^o 88, 89, les diverses incorrections qui peuvent se rencontrer en pratique.

Quant au paiement de la contribution foncière, il est nécessaire qu'il en ait été effectué plusieurs pour que l'on se trouve en face de l'un des éléments constitutifs de la présomption.

Un seul paiement ne suffisait pas : il en faut au moins deux : cela résulte du pluriel employé par la loi et s'explique aisément : les réclamations en décharge de la contribution foncière ne sont admises qu'à la condition d'être accompagnées de la quittance des termes échus : le premier paiement n'est donc pas toujours effectué volontairement ; il peut n'être opéré qu'en vue d'une demande en décharge d'une cote indûment imposée.

2° Actes faits par le nouvel acquéreur.

Indépendamment de l'inscription au rôle et des paiements faits en conséquence, la mutation peut naître d'une demande par des actes émanés du nouveau possesseur constatant sa propriété ou son usufruit. C'est ce qu'exprime l'article 21 en disposant que « la mutation sera suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur par des baux par lui passés, par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit ». Sa disposition est purement énonciative et non point limitative. (C. et F. H. L. *op. cit.* I. 1893 : DEMANIE I. 90 : NOUET I. 185.)

La jurisprudence est constante à cet égard (1) :

« Aux termes de l'article 21 de la loi du 27 février 1817, porte un arrêt de la Cour de Cassation (2) la preuve

(1) Req. 20 juillet 1860 : D. P. 40-1-492. — Req. 18 avril 1865 : D. P. 85-1-106. — Req. 27 juillet 1865 : D. P. 85-1-129. Trib. Oran. 1^{er} août 1878. J. E. 21-18 : — Req. 3 déc. 1878 D. P. 79-1-156.

(2) Req. 10 février 1876, D. P. 76-1-168.

La justice se le rendra, & après l'examen se fait
102 l'appointement. Les dévotions s'observent

[illegible]

réclamer les droits exigibles sur la mutation réalisée antérieurement à son profit et tenue secrète ;

2° De déclarations contenues dans un inventaire ou encore d'actes de mutation qui y sont décrits, de déclarations contenues dans de simples lettres missives ;

3° D'un bail émané du nouveau possesseur, lors même que l'ancien propriétaire serait resté inscrit au rôle. (Trib. Châteaubriant, 22 novembre 1814) ;

4° D'une déclaration de succession comprenant des biens possédés par le défunt sans titre enregistré. (Cass. 6 mars 1834 ; Castres, 27 juillet 1864, R. P. 1979, Instr 1458/8) ;

5° De l'affectation hypothécaire donnée sur l'immeuble. (Cass. 2 juillet 1816, 18 novembre 1835) ;

6° De l'aveu de l'acquéreur dans un exploit. (Jonzac, 9 juin 1909. R. P. 11 993) ;

7° D'une sentence arbitrale, d'un rapport d'experts ;

8° D'un congé et, en général de tous actes qui supposent nécessairement la qualité de propriétaire des biens.

Aussi faut-il conclure que la seconde catégorie de faits énumérés par l'article 12 de la loi de frimaire ne constituent pas des présomptions légales, c'est-à-dire de nature à emporter obligatoirement la décision du juge, mais des présomptions simples, qui laissent au juge un très large pouvoir d'appréciation. On doit les considérer : « Comme de simples indications données au magistrat, essentiellement énonciatives, qu'on pourrait assimiler à une autorisation tacite de recourir, pour trancher les questions de l'espèce, aux présomptions de

« fait pourvu qu'elles résultent d'actes émanés du nouveau possesseur. » (1)

Il y a lieu d'observer que les « actes » visés par l'article 12 de la loi de frimaire, ne prouvent la mutation qu'à l'égard de la partie de laquelle ils émanent. S'il s'agit, par exemple, d'une vente ou d'un bail faits par le nouveau possesseur, ils ne sauraient être opposés à l'ancien possesseur qui y est demeuré étranger.

La jurisprudence admet enfin que l'existence des mutations immobilières peut être prouvée au moyen des présomptions simples, résultant d'actes opposables ou non aux parties, et n'établissant pas directement la transmission, ou encore de simples faits déclarés constants au procès. A leur égard, les magistrats conservent tout leur pouvoir d'appréciation. Ils n'ont pas seulement à se demander si ces présomptions résistent à la preuve contraire ; il leur appartient souverainement de discuter la présomption elle-même, d'examiner si les éléments qui la constituent sont suffisamment graves, précis et concordants pour faire admettre l'existence de la mutation et justifier la réclamation de l'impôt. (GARNIER, V^o Mutation, n^o 7657.)

« Attendu, porte un arrêt de la Cour de Cassation du 3 décembre 1878 (2) que l'Administration de l'Enregistrement est chargée par la loi de rechercher et de constater dans l'intérêt du Trésor, les mutations secrètes de propriété et que la preuve d'une mutation secrète peut résul-

(1) A. BERGER « les mutations secrètes d'immeubles devant l'impôt de l'Enregistrement ». Thèse Paris 1905 — dans le même sens D. Red. V^o Mutation n^o 145.

(2) S. 79-1-86, Instr. 2619 § 4.

ler de simples présomptions, dans les termes de l'article 1353 du Code civil » (1)

Cette affirmation est reprise par un récent arrêt de la Cour de Cassation, Chambre civile du 7 juin 1920 :

Attendu qu'il incombe à l'Administration de l'enregistrement de faire la preuve de la mutation de propriété qui rend la taxe exigible et que, si elle peut recourir à tous les modes de preuve admis par les lois fiscales et notamment invoquer conformément à l'article 1353 Code Civil, les présomptions graves, précises et concordantes tirées soit de faits constants, soit d'actes parvenus à sa connaissance par les voies légales, l'interprétation de ces actes par les tribunaux est soumise au contrôle de la Cour de Cassation.

Ces décisions se justifient par cette raison qu'en établissant un certain nombre de présomptions, la loi n'a pas prétendu enlever à l'Administration celles qui sont fournies par le droit commun. Certains auteurs l'avaient cependant soutenu.

M. Wahl (*Op. cit.*, t. II, n° 561) réfute ainsi leur argumentation : « La loi, dit-on, en autorisant certaines présomptions repousse les autres ; oui, elle les repousse à titre de présomptions légales, mais comme elle ne parle que des présomptions légales, les présomptions judiciaires restent sous l'empire du droit commun. »

Ainsi se trouve reconnu le droit de la Régie de recourir, dans le but de réclamer les droits, à des présomptions légales ou des présomptions simples de mutation, qui, parce qu'elles ne tranchent pas au fond la question de propriété, se trouvent sanctionner le rôle joué par la simple apparence en droit fiscal.

(1) Dans le même sens, voir Cass. 18 janvier 1897, S. 97-1-535. Instr. 2935 § 6. — Cass. 7 mai 1901, S. 1903-1-97. — Instr. 3070 § 7. — Cass. 23 décembre 1903, S. 1904-1-465

Nous avons dit *supra* pour quelles raisons nous nous refusons à y voir des présomptions de possession. Après les avoir passées en revue, nous affirmons que ce sont réellement des présomptions de mutation.

Si l'on envisage les présomptions légales de la première catégorie, c'est-à-dire celles qui résultent de l'inscription au rôle et du paiement de l'impôt, on peut affirmer que les faits dont elles se composent sont tels qu'elles donnent une quasi certitude de la réalisation de la mutation. Voici ce que disent Championnière et Rigaud à ce sujet (1) : « Existe-t-il un nouveau possesseur, inscrit au rôle foncier sur sa demande, ayant payé sciemment les contributions et dépourvu de toute preuve tendant à établir qu'il n'est pas propriétaire, qui ne le soit en effet ? Et s'il en existe, n'est-il pas dans l'état ordinaire une exception tellement rare que la loi n'a pas dû la prendre en considération ? »

Quant aux présomptions de la seconde catégorie, par le fait même qu'elles ne s'imposent pas au juge qui ne les retient qu'après s'être convaincu de l'existence réelle de la mutation, elles constituent de véritables présomptions de mutation, non de possession.

Il importe maintenant de se demander dans quelle mesure les redevables peuvent résister à la preuve qui résulte de ces présomptions.

La réponse à cette question tranchera le point de savoir si les présomptions invoquées jouent en droit fiscal de même façon que celles du droit commun, ou si, au contraire, elles se présentent avec un caractère particulier qui

(1) *Op. cit.*, n° 1708.

fait de la « propriété apparente » une règle de fond propre au droit fiscal, pour le cas, où contrairement à ce qui a lieu en droit commun, elles ne comporteraient pas la preuve contraire.

On sait que, lorsque sur le fondement de certaines présomptions, la loi annule certains actes ou dénie l'action en justice, la preuve contraire ne peut être admise. Cela résulte de l'article 1352, al. 2 Code civil. Ces présomptions sont dites « *juris et de jure* » ou encore irréfragables.

Nous ne ferons pas entrer dans cette catégorie la présomption attachée aux diverses circonstances énumérées par l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII. Ces circonstances n'impliquent l'existence d'une mutation secrète, donnant ouverture au droit proportionnel, que si elles supposent nécessairement qu'une transmission d'immeuble a eu lieu entre l'ancien possesseur et le nouveau, en propriété ou en usufruit ; elles seraient sans effet si elles se produisaient en dehors de toute idée d'une semblable transmission. Aussi est-il reconnu par la doctrine et par une jurisprudence déjà ancienne que les redevables ont le droit d'opposer la preuve contraire aux présomptions légales invoquées par l'Administration. (Cass. Civ. 15 juin 1814, B. E. 2202.) Elles constituent des présomptions « *juris tantum* », susceptibles d'être détruites par la preuve contraire. Mais celle-ci doit être certaine et ne saurait résulter de simples inductions ou allégations.

Tout d'abord les parties sont fondées à se prévaloir des actes authentiques ou des jugements intervenus entre elles, alors même que l'Administration y serait étran-

gère (1). Il en est de même des actes sous seings privés ayant date certaine, même d'une correspondance entre parties dont la date a acquis certitude avant les poursuites de l'Administration (2).

On ne saurait tenir compte d'une convention restée secrète et résultant d'un acte sous seings privés n'ayant pas date certaine au moment des poursuites (3). C'est ainsi que la Chambre Civile de la Cour de Cassation a reconnu, le 18 mai 1808, « que la présomption de mutation résultant de l'inscription au rôle et des paiements faits en conséquence, n'est pas écartée par la déclaration que le nouvel inscrit aurait payé les impôts comme fermier, si le bail dont on se prévaut n'a acquis date certaine qu'après l'inscription au rôle et les poursuites de la Régie ».

Il faut enfin reconnaître aux parties le droit d'invoquer de simples présomptions à titre de preuve contraire. Dans le silence de la loi, à cet égard, il faut en revenir au droit commun. Or, en matière civile une preuve peut être combattue par tous les moyens que la loi autorise, même par témoins et à l'aide de présomptions de l'homme dans les cas où la loi autorise ces moyens de preuve. Or, si la preuve par témoins est incompatible avec la procédure écrite suivie en matière d'enregistrement, rien, par contre n'empêche le recours aux présomptions.

On vient de voir que la Cour de Cassation admet l'Administration à se prévaloir des présomptions simples pour justifier la réclamation des droits exigibles; il con-

(1) Cass. Civ. 15 juin 1814; Cass. 8 juin 1823 et 21 août 1827.

(2) Trib. Mâcon, 14 avril 1858.

(3) Civ. 11 mai 1808, R. E. 2213. — 25 octobre 1808, R. E. 2214. — 16 octobre 1810, R. E. 2118. — Req. 20 juin 1811, R. E. 2215. — 26 nov. 1855 précité.

vient de reconnaître la même faculté aux parties (1) mais il faut, bien entendu, que ces présomptions soient tirées de faits précis et constants au procès.

Si la jurisprudence a fréquemment rejeté les présomptions opposées par les redevables, ce n'est pas parce qu'elles ont paru inefficaces, c'est parce qu'elle ne les a pas jugées assez concluantes.

On observera, pour terminer, qu'en ménageant la possibilité de la preuve contraire à l'encontre des présomptions de l'article 12, le législateur a pris parti sur la force probante qu'il leur reconnaissait ; les présomptions dont s'agit ne sauraient faire préjuger de la réalité de la transmission : elles ne fondent donc qu'une apparence de mutation.

Il ne reste plus à étudier maintenant que le second fait dont résulte la propriété apparente, les contrats.

(1) En ce sens : CH. et RIGAUD, T. II, n° 1709. — DEMANTE, T. I, n° 93. — MAGUÉRO, V° mutation n° 79.1. — *Dict. Enr. Eod* V°, n° 171. — WAHL, T. II, n° 627.

SECTION II

De la propriété apparente résultant des contrats

Les situations juridiques qui ont donné lieu à l'affirmation de la théorie de la propriété apparente, en matière de mutations entre vifs d'immeubles opérées par contrats, sont :

1° les acquisitions faites par un prête-nom et rétrocédées ensuite au propriétaire réel ;

2° les contre-lettres et diverses hypothèses de simulation ;

3° divers cas de partage présentant un caractère attributif.

Ces situations et les exceptions qu'elles comportent seront examinées successivement.

§ 1^{er}. — *Des acquisitions faites par un prête-nom*

L'Administration de l'Enregistrement ayant posé en principe que la mutation prévue par la loi fiscale consiste non pas dans la translation effective de la propriété, mais dans le déplacement de la propriété apparente, toute transmission d'immeuble s'opère, à l'égard de cette autorité au nom de l'acquéreur désigné dans l'acte soumis à l'enregistrement, quand bien même la personne dénommée ne serait pas le véritable titulaire du droit, mais ne serait qu'un prête-nom.

Sous cette dénomination, on entend toute personne qui traite pour elle personnellement, dont le nom seul figure dans le contrat, bien qu'en réalité elle ne constitue qu'un intermédiaire, qu'un homme de paille agissant pour le compte du propriétaire véritable qui ne veut pas se faire connaître.

Aussi l'acquisition faite par le prête-nom va-t-elle donner ouverture à un premier droit de mutation ; car, à l'égard des tiers, et la Régie a la prétention d'en être un, l'acquéreur apparent a agi pour lui-même.

C'est la conséquence logique de cette règle que nous rappellions précédemment aux termes de laquelle toute mutation d'immeuble, aux yeux de l'Administration s'opère au nom de l'acquéreur qui figure dans le titre présenté à la formalité.

La propriété ne pouvant demeurer incertaine, dit la « Régie dans l'Instruction 2575, p. 2, cet acquéreur se « trouve à l'instant même investi des biens transmis. »

Tout naturellement, un second droit de mutation sera perçu, au moment du dessaisissement du prête-nom. Tout acte ou décision ayant pour effet de faire passer de la tête de ce propriétaire apparent sur celle d'un tiers les biens qui y figuraient ostensiblement équivaut à une vente faite à ce tiers et est passible du droit de mutation.

Il y a, dans ce cas, déplacement caractéristique de la propriété apparente qui entraîne l'application immédiate de la théorie, que nous avons énoncée plus haut « s'il est constaté ultérieurement soit par acte civil, soit par jugement que l'acquéreur désigné dans le contrat était le prête-nom d'un tiers demeuré dans l'ombre, la reconnaissance de ce fait ne peut pas effacer les effets légaux de la mutation originaire et cette reconnaissance est considérée comme opérant une transmission nouvelle au profit de l'acheteur. Un second droit de mutation est exigible. » (1)

Une jurisprudence abondante a confirmé le point de vue de la Régie. Les solutions des tribunaux sont entièrement conformes à celles de la Cour de Cassation (2). C'est donc là une question qui paraît définitivement résolue.

Il importe peu, d'ailleurs, que le jugement déclare que le prête-nom n'a pas eu la propriété de l'immeuble qui n'a reposé en réalité que sur la tête du tiers, resté dans l'ombre, lors de l'acquisition par le prête-nom.

(1) Instruction 2575 § 2 précitée.

(2) Nous ne donnons pas ici une liste d'arrêts qui serait fort longue; ils seront cités dans les différents cas de prête-noms étudiés (prête-nom d'un individu, d'une société, d'une congrégation).

Cette reconnaissance dans l'acte de la qualité de prête-nom de l'acheteur originaire « fixe, au contraire, au regard du fisc la transmission de la propriété apparente » (1). Et, en effet, on ne peut pas soutenir qu'il n'y a eu qu'une mutation unique, car le propriétaire actuel, même en droit civil n'a pas été saisi de la propriété dès l'origine. Toute aliénation ou disposition consentie par le prête-nom eût été parfaitement valable à l'égard des tiers. Puisque le contrat passé au nom du prête-nom produit les mêmes effets civils qu'une mutation véritable, il n'y a pas lieu de le traiter différemment en droit fiscal (2).

Il conviendra d'insister sur ce point dans la conclusion critique de cette étude, en recherchant si la théorie sanctionnée par la jurisprudence n'est pas inutile dans ce cas.

Il ne servirait pas davantage d'apporter la preuve que le prix de l'acquisition faite par le prête-nom avait été payé avec des deniers appartenant au dernier acquéreur. On considère qu'il y a double mutation dès lors que l'acquéreur apparent n'a pas déclaré dans le premier acte qu'il achetait pour le compte de l'acquéreur réel et qu'il a caché sa qualité de prête-nom.

Il n'y aurait d'exception, en effet, que lorsque l'acquéreur désigné dans le contrat a agi comme porte-fort de l'acheteur véritable dont il a promis de rapporter la ratification, ou a profité de la faculté d'élire command, car l'acquéreur après la déclaration de command, et le porte-fort après la ratification, s'effacent comme de sim-

(1) Cass. Civ., 21 août 1876, cité en entier, *supra*, page 53.

(2) Dans ce sens, WAHL, *op. cit.*, T. I, n° 273.

ples mandataires et sont censés n'avoir jamais été propriétaires du bien acquis. Il y aura lieu d'examiner en fin de ce paragraphe la portée de ces exceptions.

Dans tous les autres cas le jugement ou l'acte qui déplace la propriété fixée sur la tête du prête-nom est translatif et donne ouverture au droit proportionnel : il constitue en général le titre de la mutation et donne par là même, ouverture au droit de vente.

Toutefois, le droit proportionnel serait également exigible au cas où l'Administration démontrerait en l'absence de titres, la seconde mutation, en se servant des présomptions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, soit qu'elle justifie de l'inscription d'un nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière et des paiements de l'impôt effectué par ce dernier, soit qu'elle ait eu connaissance régulière d'actes supposant la qualité de propriétaire de la part de la personne qui les a passés : ventes, transactions, poursuites judiciaires, etc...

En résumé, quel que soit le mode de preuve employé pour établir la mutation au profit de l'acquéreur définitif, le droit est dû sans qu'il soit possible de l'éviter en prouvant que le premier possesseur n'était qu'un prête-nom.

Tels sont les divers aspects de l'application de la règle de la propriété apparente : ils se dégagent de nombreux arrêts de la Cour suprême : l'un des plus célèbres qui éclairera particulièrement cette étude est celui rendu par la Chambre Civile le 21 août 1876 (1).

Les faits étaient les suivants : Aux termes de deux actes notariés, en date des 15 janvier 1849 et 19 juin 1852,

(1) S. 77-1-132.

le Père Lacordaire avait acheté dans la commune de Flavigny (Côte-d'Or) des bâtiments et des terrains affectés ultérieurement à l'usage d'un couvent de dominicains.

Les actes constatent qu'il avait fait ces acquisitions en son nom et pour ses héritiers, et qu'il s'obligeait personnellement à en payer le prix.

Or, le Père Lacordaire mourut en 1861, laissant pour héritiers ses trois frères.

L'année suivante les immeubles de Flavigny, qui avaient été portés sur la matrice cadastrale de la commune au nom du Père Lacordaire, furent mutés au nom de l'ordre des Dominicains, et depuis cette date, l'ordre paya régulièrement l'impôt foncier auquel ces biens étaient assujettis.

Mais l'un des héritiers du Père Lacordaire intenta une action contre l'Ordre des Dominicains, tendant à faire délaisser les immeubles en question par les religieux, et à demander leur réintégration dans les biens de la succession.

Cette action fut repoussée par jugement du Tribunal de Toulouse du 25 mars 1867, confirmé par arrêt de la Cour de Toulouse du 24 janvier 1868, et enfin par un arrêt de la Chambre Civile de la Cour de Cassation du 30 mai 1870 qui reconnut que les immeubles avaient été acquis par le défunt pour le compte de l'Ordre des Dominicains, avec les fonds provenant de cet ordre, et que par conséquent le Père Lacordaire n'en avait jamais eu la propriété personnelle, ni même la propriété indivise.

La Régie a vu dans l'ensemble de ces faits la preuve d'une mutation opérée de la tête du Père Lacordaire sur celle des Dominicains, relativement à la propriété des

immeubles de Flavigny, et elle a réclamé le droit par voie de contrainte.

La congrégation des Dominicains refusa le paiement, notamment en soutenant que la présomption légale de mutation résultant de l'inscription au rôle était détruite par les énonciations des jugements et arrêts, d'après lesquelles le Père Lacordaire n'avait pas acheté ces immeubles en son nom personnel, mais pour le compte de son ordre.

Ce moyen n'a prévalu ni en première instance (Semur, 17 décembre 1874) ni devant la Chambre Civile de la Cour de Cassation qui, par un arrêt du 21 août 1876, a rejeté en ces termes le pourvoi formé contre le jugement :

Attendu que les immeubles de Flavigny, acquis en son nom personnel par le Père Lacordaire, suivant actes notariés des 15 janvier 1849 et 19 juin 1852, ont été inscrits après le décès de l'acquéreur sur la matrice cadastrale de la commune, au nom de l'ordre des Dominicains ;

Qu'en vertu de la présomption légale établie par les dispositions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII, le fait de l'inscription de l'ordre au rôle de la contribution foncière joint au paiement de l'impôt d'après ce rôle, prouvait légalement pour l'Administration de l'Enregistrement qu'une mutation s'était opérée relativement auxdits immeubles de la tête du P. Lacordaire sur celle de l'Ordre des Dominicains ;

Qu'il importe peu qu'il ait été constaté par les décisions judiciaires intervenues entre parties en 1867 et 1868 qu'une mutation réelle ne s'était opérée au profit des Dominicains ;

Que ces décisions prouvaient, en tout cas, l'existence d'un changement dans la propriété apparente, et, par cela même avaient pour effet de corroborer la présomption légale résultant de l'article 12 de la loi précitée ;

Qu'aussi les Dominicains étaient tenus d'acquitter dans les délais fixés par la loi les droits de mutation applicables aux immeubles de Flavigny ;

Que sans doute, le droit en sus encouru à raison du non payement du droit dans les trois mois de l'entrée en possession est prescrit, aux termes de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824, faute par l'Administration d'avoir réclamé dans les deux ans à compter du jour où elle a eu connaissance de la mutation par l'Enregistrement, des décisions judiciaires de 1867 et 1868 ; mais qu'il en est autrement en ce qui concerne le droit simple de la mutation ;

Qu'il s'agit là d'un droit principal dont le recouvrement n'est soumis qu'à la prescription trentenaire établie par l'article 2262 du Code civil, et que le titre de la mutation étant dans la présomption légale créée par l'article 12 précité de la loi de frimaire, et nullement dans les décisions judiciaires de 1867 et de 1868, lesquelles étaient purement confirmatives du titre antérieur, le fait par le receveur d'avoir perçu un simple droit fixe, lors de l'enregistrement de ces décisions ne saurait être considéré comme constituant une insuffisance de perception qui aurait rendu applicable la prescription biennale édictée par l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII.

Il résulte de cet arrêt que le droit de mutation est exigible dès qu'il est prouvé que l'acquéreur apparent d'un immeuble est le prête-nom d'un tiers, même si la seconde mutation est démontrée à l'aide des présomptions légales de l'article 12.

En effet, en vue d'échapper à la prescription biennale qui eût atteint la réclamation des droits fondés sur les décisions judiciaires (Loi 22 frimaire an VII, art. 61, n°1) la Régie a fait décider par la Cour de Cassation que le titre de la perception n'était pas dans le jugement, mais dans l'application des présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire ;

Dès lors, puisqu'on ne se fondait plus sur un titre enregistré, la prescription trentenaire pouvait seule être opposée à la Régie.

En tous cas, si dans l'espèce analysée, l'inscription au rôle de la contribution foncière de l'ordre des Dominicains n'avait pas eu lieu, il n'en aurait pas été moins vrai que la Congrégation serait demeurée redevable du droit de mutation, qui alors eût été exigible sur le jugement confirmé en appel du Tribunal de Toulouse, déclarant que le Père Lacordaire avait été le prête-nom de l'Ordre. Cela résulte des termes formels de l'arrêt :

« Que ces décisions prouvaient en tous cas l'existence d'un changement dans la propriété apparente. »

Il est donc implicitement reconnu que le simple déplacement de la propriété apparente, au regard du Trésor, donne ouverture au droit proportionnel, alors que la preuve de ce déplacement découle d'un jugement rendu antérieurement entre les parties et qu'au surplus, celui-ci a reconnu expressément à l'acquéreur apparent la qualité de prête-nom, et déclaré qu'aucune mutation ne s'était produite réellement entre le premier acheteur et le deuxième propriétaire.

Il y a lieu d'assimiler à la situation du prête-nom celle de l'acquéreur qui déclare avoir acquis pour le compte d'un tiers dont il était le gérant d'affaire, si cette qualité n'est pas indiquée dans l'acte d'acquisition (WAHL, *op. cit.*, t. 1, n° 272).

Mais dans ce cas, comme dans celui du porte-fort qui sera examiné ci-après, on peut se trouver en présence d'une déclaration unilatérale du propriétaire apparent qui affirme avoir acheté pour le compte d'un tiers, dont

il n'était que le prête-nom ou le gérant de l'affaire. Quel est l'effet de cette déclaration tant qu'elle n'est pas acceptée ?

Elle ne peut pas donner ouverture au droit proportionnel ; il manque, en effet, un élément essentiel : le consentement, pour qu'il y ait mutation même apparente. L'immeuble, dans ces conditions, reste dans le patrimoine du prête-nom ou du gérant de l'affaire. Cela a été jugé par la Cour suprême (Cass. 18 août 1884 : Inst. 2705, p. 6 ; S. 1881, 1-132) et Req. 26 juillet 1880. S. 1885-1-226 (1).

Mais, alors, comment interpréter l'Instruction N° 2495 § 4 de l'Administration qui, analysant un arrêt de la Cour de Cassation du 24 août 1874, déclare :

« D'après le pourvoi, il faudrait ajouter une autre
« condition : celle du consentement des parties, mais
« rien n'est plus en contradiction avec l'esprit de la loi,
« tel qu'il est interprété par la jurisprudence.

« L'impôt étant attaché au fait seul de la mutation et
« étant indépendant de l'existence ou de la représentation du titre, le consentement des parties est sans
« influence sur l'exigibilité de l'impôt — il suffit que le
« fait matériel du passage de la propriété d'une tête sur
« l'autre soit juridiquement établi par les démonstrations propres à la législation fiscale. »

Cette Instruction s'attache uniquement à la question de la preuve, sans mettre en jeu l'existence du consentement qui n'est pas douteux. La Régie même, en vue de considérations fiscales intéressées, ne saurait aller jus-

(1) Voir note sous l'arrêt de 1880.

qu'à prétendre qu'on puisse devenir propriétaire malgré soi. Ce qu'elle a voulu dire, c'est que dans le cas où il était possible de recourir aux présomptions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII pour établir la nouvelle mutation, point n'était besoin de rechercher la preuve du consentement du tiers au profit de qui le prête-nom a fait la déclaration de rétrocession. Dans la généralité des cas, d'ailleurs, ce consentement sera suffisamment établi par un jugement rendu entre les parties ou par un acte dans lequel elles auront figuré toutes deux.

Cette interprétation, la seule raisonnable, confirme notre point de vue.

Cependant une question différente se pose : la déclaration de rétrocession émanée du prête-nom et non acceptée par le bénéficiaire ne pourrait-elle pas, dans certains cas, être considérée comme un aveu et être invoquée en vertu de ce caractère, comme une présomption de mutation ? M. Maguéro (mutation n° 45) et Wahl (tome I, n° 272) l'affirment. Ils reconnaissent, d'ailleurs, qu'une telle présomption ne pourrait être opposée qu'au prête-nom, auteur de la déclaration unilatérale de rétrocession, à l'exclusion de l'acquéreur réel resté étranger à la déclaration et que seul, par conséquent, le propriétaire apparent pourrait être contraint au paiement d'un nouveau droit de mutation. En ce sens, Tribunal de Villefranche (Haute-Garonne), 20 décembre 1883 ; Tribunal de Brioude, 6 mars 1884.

Le Tribunal de Villefranche a retenu comme preuve de la mutation l'aveu du vendeur contenu dans des lettres missives adressées au Receveur de l'Enregistrement, et il en a déduit que la preuve, faite contre le vendeur,

donne à l'Administration le droit de poursuivre contre lui la perception de l'impôt, sans se préoccuper de la personne de l'acheteur, par application des articles 12 et 22 de la loi du 22 frimaire an VII et 14 de la loi du 23 août 1871.

La difficulté provient de ce que la doctrine de l'Administration considère comme aveu créant une présomption de mutation non seulement l'aveu judiciaire, mais encore toute reconnaissance de l'ancien ou du nouveau possesseur, qu'elle soit constatée par un acte de procédure, un acte notarié ou un acte sous signatures privées dont la Régie a eu connaissance.

Cette conception fiscale très large de l'aveu pourrait permettre à la Régie de considérer toute déclaration émanée du prête-nom comme une présomption certaine de mutation. Cette attitude la mettrait en opposition formelle avec la jurisprudence de la Cour de Cassation exposée plus haut. Aussi l'administration ne s'est engagée que très rarement dans cette voie ; d'ailleurs, on pourrait faire toutes réserves sur la valeur du jugement de Villefranche, car l'art. 12 de la loi de frimaire an VII, sur lequel il se fonde, ne prévoit en réalité que des présomptions de mutation découlant de faits personnels au nouveau possesseur et n'envisage que la poursuite du paiement des droits dirigée contre le nouveau possesseur, alors que c'était contre l'ancien possesseur que l'action était dirigée dans l'espèce.

Etant données ces considérations, on peut se demander si la solution proposée par M. Maguéro serait celle de la Cour de Cassation, au cas où elle aurait à statuer sur une demande en paiement de droits, dirigée contre un

propriétaire apparent, à la suite d'une déclaration unilatérale de rétrocession faite par ce dernier.

Par voie de conséquence, il faudrait admettre que dans le cas où la Régie se serait fondée sur la déclaration du prête-nom pour lui réclamer les droits, la mutation serait définitive à son égard et qu'elle ne saurait réclamer ultérieurement aux héritiers du prête-nom le droit de mutation par décès sur les immeubles ayant acquitté le droit de rétrocession.

Pour en revenir à l'hypothèse normale, nous dirons que la reconnaissance par acte civil ou judiciaire de la qualité de prête-nom donnera toujours lieu à l'exigibilité d'un second droit proportionnel sur la mutation effectuée au profit du tiers.

La jurisprudence a fait de très nombreuses applications de cette règle générale ; de son analyse, il résulte que l'on peut ranger en trois groupes les personnes au profit desquelles le prête-nom intervient : c'est tantôt un individu, tantôt une société, tantôt une congrégation.

Voyons sous 3 paragraphes la mise en jeu de cette théorie :

I. — PRETE-NOM AGISSANT POUR UN INDIVIDU

Lorsqu'une personne qui a acquis un immeuble en son nom personnel déclare, dans un acte postérieur, l'avoir acquis pour le compte d'un tiers dont elle était le mandataire, cette déclaration est passible du droit de mutation, car elle n'a qu'un seul effet, celui de faire con-

sidérer le déclarant comme ayant aliéné au profit d'autrui le bien acquis par lui.

Une constatation de cette nature, qui résulterait d'un jugement déclarant qu'une acquisition faite ostensiblement par un prête-nom profiterait à une autre personne, aurait également pour effet de donner ouverture au droit d'enregistrement.

Peu importerait que fût rapportée la preuve que l'acquisition première avait été faite effectivement pour le compte d'un tiers ou même à l'aide de ses deniers.

Cass. 6 décembre 1813 (4729 J. E.) — Cass. Civ. 8 juillet 1839 (S. 39, 1, 567) — Cass. Civ. 26 novembre 1855 (S. 56, 1, 358) — Cass. Req. 29 février 1869 (S. 69-1-184) — Cass. Civ. 21 août 1876 précité.

L'arrêt de la Chambre civile du 8 juillet 1839 a consacré la solution suivante qui n'est qu'une application de ce que nous venons de dire : Si un acte ou jugement vient reconnaître qu'une acquisition faite par une personne a eu lieu en partie pour le compte d'une autre personne, il y a modification de l'état de la propriété apparente qui donne ouverture à un second droit de mutation ; l'existence d'une convention verbale ou même écrite antérieure à l'acquisition ne fait pas obstacle à l'exigibilité du droit, car cette convention n'est pas opposable à l'Enregistrement de qui elle est inconnue.

Un sieur Gros s'était rendu adjudicataire, le 21 novembre 1833, de forêts appartenant à l'Etat pour le prix de 100.000 francs et, en vertu de la faculté d'élire command qu'il s'était réservée, il avait déclaré le lendemain qu'il avait acquis pour le compte du sieur Fabvre de Mazan jusqu'à concurrence de quarante mille francs.

Quelque temps après, un sieur Giraud fit reconnaître par jugement du tribunal de Marseille, que d'après les stipulations d'un acte de société sous seings privés, en date du 9 novembre 1833, il était intéressé pour moitié dans l'acquisition des forêts, déduction faite de la partie qui avait été acquise au nom de Fabvre de Mazan.

La Régie prétendit alors percevoir le droit de mutation sur la partie de la forêt qui avait été attribuée à Giraud, en conséquence du jugement ; elle se fondait sur ce que l'adjudication des forêts avait été consentie au profit de Gros seul et sur ce que l'acte de société sous seings privés, dont ce dernier avait argumenté pour établir ses droits, n'avait pas acquis date certaine avant l'adjudication : l'Administration en concluait qu'il s'était opéré une mutation de la moitié des forêts en faveur de Giraud depuis l'adjudication.

Le Tribunal de Marseille lui donna tort, mais sur pourvoi la Cour suprême cassa le jugement.

Attendu que si, par l'adjudication du 21 novembre 1833, le sieur Gros est demeuré seul adjudicataire des forêts de Saint-Maurin et de Saint-Vincent, à l'exception de la partie de ces forêts évaluée à 40.000 francs qu'il a déclaré acquérir pour le compte du sieur de Mazan, le jugement du 23 avril 1834 et l'acte notarié du 29 juillet suivant passé par Gros, en exécution dudit jugement, constituaient au profit du sieur Giraud une mutation de la moitié des lots dont Gros était demeuré adjudicataire pour la somme de 60.000 francs.

Qu'en l'absence d'une déclaration de command faite dans le délai voulu et d'un acte de société enregistré avant l'adjudication la mutation dont il s'agit donnait lieu à l'égard de la Régie, à la perception du droit proportionnel de 5 1/2 %.

La Cour de Cassation a jugé de façon analogue dans une espèce voisine le 26 novembre 1855 (S. 56, 1, 358).

Cette jurisprudence nous semble devoir appeler les observations suivantes : une même situation peut ainsi donner lieu, suivant qu'on l'envisage du point de vue civil ou du point de vue fiscal, à deux jugements en sens inverse.

Dans l'espèce précédemment analysée, le Tribunal de Marseille s'est fondé dans le procès civil sur la convention écrite intervenue entre Giraud et Gros pour reconnaître un droit de copropriété à Giraud. Au point de vue fiscal, la jurisprudence constamment affirmée de la Cour de Cassation, exigeait qu'il repoussât l'existence de cette convention, de façon à motiver l'exigibilité d'un droit de mutation par l'absence d'un lien juridique antérieur entre les deux parties. Sans doute, il n'y a là que la simple application de la doctrine générale exposée précédemment : la Régie étant considérée comme un tiers, le premier jugement ne peut lui être opposé par suite de l'autorité relative de la chose jugée. Le principe admis, la solution qui en découle est inattaquable juridiquement. Cependant, on ne peut s'empêcher de constater la gêne qui s'est emparée des juges appelés à peu de temps d'intervalle à juger de deux façons opposées la même affaire. Aussi les juges de Marseille avaient-ils par un souci d'équité transposé purement et simplement leur solution civile dans le procès fiscal et ordonné l'annulation de la contrainte de l'Administration. Le jugement fut aussitôt cassé par l'arrêt rapporté. Depuis, les tribunaux civils se sont tous inclinés : Libourne 29 janvier 1847 (14293, J. E.) — Perpignan 12 décembre 1892 (8167 Rp.)

— Bordeaux 16 mai 1904 (10794 Rp.).

D'après ce dernier jugement, l'arrêt décidant qu'un domaine acquis par un père est réellement la propriété de son fils, opère une nouvelle transmission passible du droit proportionnel, qui doit être perçu sur le prix exprimé dans l'acte constatant la vente consentie au prête-nom ; le tribunal a ajouté que si le prête-nom était décédé dans l'intervalle compris entre l'acquisition et l'arrêt, les droits de succession payés par les héritiers sur l'immeuble qui était alors la propriété apparente du défunt, ne sont ni restituables, ni imputables sur les droits de vente que l'arrêt rend exigibles.

D'un jugement du Tribunal de la Seine (Seine 18 juillet 1860 J. E. 17202, Rp. 1366) il résulte que si l'adjudication d'un immeuble a eu lieu au profit d'une seule personne, sans déclaration de command de sa part et que, plus tard, un jugement condamne un tiers à supporter la moitié des charges de l'adjudication, parce que celle-ci lui a profité conjointement avec l'adjudicataire apparent, et par égale part, il y a preuve de mutation et les droits sont exigibles sans qu'on puisse opposer à l'Administration des actes antérieurs, établissant une association entre les parties, mais n'ayant pas acquis date certaine avant l'acquisition.

Il a été fait dans les espèces les plus variées des applications intéressantes de cette jurisprudence, en vertu de laquelle les droits sont exigibles, lorsqu'un jugement vient reconnaître qu'une acquisition faite par un acquéreur doit profiter à un tiers en totalité ou en partie (1).

(1) Nombreux arrêts et jugements : Aubusson, 17 mars 1864 ; 17872 J. E. ; Seine, 11 février 1865, Cass., 9 avril 1866. — S. 66-1-222 ; 18159 J. E. — Seine, 4 avril 1868, 18519-5 J. E. — Cass., 22 février 1869, S. 69-1-184 ; inel. 2385, p. 5.

Qu'il nous suffise de citer quelques exemples montrant des acquisitions faites à titres divers dans un intérêt commun qui ont donné lieu à la perception des droits lors de la transmission de la propriété apparente.

Un jugement du Tribunal Civil de la Seine du 20 avril 1866 a décidé que si une personne a acheté en son nom personnel un immeuble qu'elle avait été chargée d'acquérir pour elle et pour un tiers, le jugement qui constate l'existence de ce mandat et ordonne que la moitié de la propriété appartiendra au tiers est un acte translatif passible des droits de mutation. En conséquence ces droits sont dûs d'après le tarif au jour du jugement et non au jour de l'acquisition.

Lorsqu'il est établi par divers actes de procédure (en l'espèce, demande tendant au paiement de la moitié du prix d'achat et à la licitation d'un immeuble acheté par le demandeur seul, et conclusions du défendeur reconnaissant sa qualité de propriétaire et consentant à la licitation demandée) qu'un immeuble acheté en totalité par une personne, appartient pour moitié à une autre personne qui est restée étrangère à l'acquisition, et lorsqu'en conséquence un jugement ordonne la licitation de cet immeuble entre l'acquéreur apparent et son co-propriétaire, l'Administration est autorisée à réclamer les droits simples et en sus sur la mutation secrète qui est présumée s'être opérée à une date postérieure à l'acte d'acquisition : Jugement du Tribunal de Château-Chinon du 29 janvier 1858.

Attendu, en ce qui concerne la preuve que l'Administration tire de l'acte de procédure et du jugement du 23 avril 1857 pour établir la co-propriété du moulin d'Yonne au sieur Pigeon qu'elle est suffisamment établie ;

Que l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII dit que la mutation d'un immeuble sera suffisamment établie pour la demande des droits d'enregistrement, soit par son inscription au rôle des mutations, soit par des baux par lui passés, soit par d'autres actes constatant sa propriété ;

Que la co-propriété de Pigeon ne résulte pas d'une déclaration de command ni d'un acte de société ayant date certaine et antérieure à l'acte d'acquisition ;

Que cette propriété est pourtant celle reconnue par la loi ;

Qu'il n'a donc pu l'acquérir que par un acte de mutation postérieur à celui indiqué ;

Que les droits d'enregistrement n'ayant pas été acquittés lors de cette mutation, l'Administration est bien fondée à en demander le payement.

De même un jugement du Tribunal de Belfort a décidé le 13 août 1846 (J. E. 14173) que la preuve de la mutation était faite et qu'il y avait lieu à exigibilité du droit proportionnel dans le cas suivant : deux personnes, *primus* et *secundus*, avaient emprunté une somme de 20.000 francs pour la construction d'une maison, puis *primus* déclara dans un acte sous seings privés passé six ans après qu'il devait seul cette somme : *secundus* reconnut également à la même époque par acte sous seings privés que son co-débiteur, à qui incombait seul la dette était seul propriétaire de l'immeuble ; il fut admis que les deux actes fournissaient la preuve de la mutation de la moitié de l'immeuble opérée au profit de *primus*.

Nous avons déjà dit, en définissant la théorie de la propriété apparente, qu'il était sans intérêt au point de vue de la perception de l'impôt qu'aucune mutation réelle en droit commun ne correspondît au déplacement apparent de la propriété. C'est la conséquence la plus extrême

du principe. Nous verrons que c'est sa véritable raison d'être si l'on n'a en vue que le rendement de l'impôt. En tous cas, la jurisprudence en a fait des applications qui peuvent passer pour hardies dans le cas du prête-nom : il a été jugé plusieurs fois que la transmission opérée de la tête de l'acheteur ostensible sur celle de l'acquéreur réel fut-elle réputée inexistante en droit commun, n'en valait pas moins mutation au regard du fisc.

Ainsi le Tribunal de la Seine, le 2 mars 1877 (1) a décidé que le droit proportionnel était exigible sur la constatation par le Tribunal qu'un immeuble acquis personnellement par la femme d'un failli appartenait réellement à celui-ci et devait être réuni à la masse de son actif. Or, légalement, il est certain qu'aucune transmission ne s'est produite par application de la présomption résultant de l'article 559 du Code de Commerce, d'après laquelle l'immeuble est censé n'avoir jamais fait impression sur la tête de la femme du failli ; une autre atteinte est portée au droit commun du fait que cette décision consacre une mutation entre époux.

De même, dans un arrêt de la Chambre des Requêtes du 22 février 1869 (2), la Cour s'est prononcée en faveur de la perception d'un nouveau droit proportionnel de mutation sur la transmission qui résultait au regard de la Régie d'un jugement déclarant qu'une fille adjudicataire d'un immeuble n'avait été que le prête-nom de son père tombé en état de faillite, et, qu'en conséquence, la propriété de l'immeuble appartenait à la faillite.

(1) Rp. 4727.

(2) S. 1869-1-184.

II. — PRETE-NOM AGISSANT POUR UNE SOCIETE

Lorsqu'une personne achète un immeuble en son nom personnel et déclare ensuite avoir agi pour le compte d'une société, il y a, en vertu de la théorie de la propriété apparente, deux mutations : La première s'est opérée au profit du prête-nom et donne lieu à un premier droit proportionnel; un second droit est inhérent à la seconde mutation qui s'opère au profit de la société : il est perçu sur l'acte par lequel le prête-nom révèle sa qualité et déclare que la société est l'acquéreur réel.

Sans doute, cet acte là n'opère qu'un simple déplacement de la propriété apparente du prête-nom; il emporte cependant mutation en droit fiscal.

Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut que l'acquéreur apparent ait acquis en son propre nom, sans dévoiler que l'achat qu'il faisait devait profiter à la société. La solution serait différente si l'on se trouvait en face d'un associé opérant au nom de la société, car cette dernière, si nous supposons qu'elle constitue un être moral, se trouverait alors directement investie de la propriété acquise pour son compte par l'associé ayant agi comme mandataire.

Il en serait de même, et il n'y aurait pas transmission de la propriété apparente sujette au droit de mutation, s'il était démontré que l'associé, lors de son acquisition, s'était porté fort pour la société dont la ratification n'a eu pour effet que de confirmer la propriété déjà transférée en sa personne sous condition suspensive.

Ces restrictions faites, la jurisprudence dans le cas du prête-nom agissant pour le compte d'une société, reste

fidèlement attachée au système de la propriété apparente, tel que nous l'avons déjà vu fonctionner sous le paragraphe précédent.

En particulier, elle est très rigoureuse à l'égard de la notion de mandat ; elle ne saurait admettre qu'un associé ayant acheté en son nom personnel excipât après l'acquisition de sa qualité réelle de mandataire ou de gérant pour déclarer que, seule, la société a été propriétaire et que la reconnaissance de ce fait ne saurait emporter mutation de propriété. C'est la stricte application de l'idée que l'Administration est un tiers pour le recouvrement de l'impôt et ne peut, en conséquence, asseoir la perception que sur les stipulations des actes présentés à la formalité, sans égard aux conventions secrètes qui modifient la situation ostensible des parties. Il a été jugé notamment que la clause d'un contrat de société par laquelle l'un des contractants déclare que les immeubles dont il a fait précédemment l'acquisition en son nom personnel, appartiennent en réalité à cette société, comme ayant été achetés pour son compte, en vertu d'un mandat verbal qui lui avait été conféré à cet effet emporte mutation de propriété au profit de la société et donne ouverture au droit proportionnel.

Cette clause ne saurait d'ailleurs être interprétée comme une simple déclaration d'apport, puisqu'elle comporte la reconnaissance que l'acquisition a été faite en vertu d'un accord antérieur et à l'aide de deniers sociaux. La société ne pourrait donc offrir de s'acquitter par le paiement du droit d'apport beaucoup plus avantageux que ne le serait la perception du droit de mutation. Ces deux

points ont été mis en lumière par un jugement du Tribunal Civil de la Seine du 18 avril 1874 (1) :

Attendu d'une part, qu'il est reconnu que dans les actes d'acquisition des immeubles dont il s'agit, Petit a stipulé seul et en son nom personnel ;

Qu'en conséquence, et quelle que soit l'origine des deniers qui ont servi à les acquérir, il a été, en l'absence de toute déclaration de command ou d'emploi, investi de l'entière propriété de ces biens.

Il n'y a là que la répétition d'une affirmation souvent rencontrée ; mais le jugement continue :

Que vainement Petit objecte qu'il a apporté lesdits biens purement et simplement et qu'une pareille stipulation qui est de l'essence du contrat de société ne peut donner ouverture au droit proportionnel de mutation ;

Que son prétendu apport n'a été que l'exécution d'un mandat et que c'est pour en obtenir décharge, et non à titre de sociétaire qu'il a abandonné à la société les immeubles acquis en son propre nom, et qu'il est manifeste que loin d'être de l'essence du contrat de société, une pareille clause renferme une disposition indépendante donnant ouverture au droit proportionnel, suivant la nature des biens dont elle a pour objet d'opérer la transmission.

Ce jugement semble comporter deux affirmations contradictoires : c'est, d'une part, la reconnaissance que la propriété des immeubles a reposé sur la tête du sieur Petit, en l'absence de déclaration de command ou de mandat ; d'autre part, l'affirmation de l'existence d'un mandat dont le mandataire a essayé en vain pour les besoins de la cause de dénaturer l'exécution, en présentant l'opération comme un simple apport.

La contradiction consiste à rejeter l'existence d'un

(1) J. E. 19568.

mandat, pour résoudre le premier point, mais à l'admettre quand on en arrive au deuxième point ; elle s'explique au fond si l'on pense que les juges ont dû faire appel à la théorie de la propriété apparente : obligés de s'en tenir aux caractères extérieurs de l'acte, ils n'avaient pas sur la question de l'exigibilité de l'impôt à rechercher l'existence d'un mandat dont ils ne pouvaient admettre les effets civils dans le domaine fiscal.

Sans doute, il a été établi par les pièces versées aux débats que Petit était mandataire verbal de la société, mais en l'absence de toute déclaration dans l'acte et de toute justification, la Régie était tenue de le considérer comme acquéreur véritable.

Ce n'est que lorsqu'il s'est agi d'analyser l'opération du point de vue civil pour prendre parti sur la réalité d'un prétendu apport que le juge a reconnu l'existence d'un mandat, reconnaissance inopérante en elle-même en droit fiscal.

Il reste certain que la solution eût été toute autre, si la société avait acquis la propriété de l'immeuble, en vertu de l'apport pur et simple effectué par le propriétaire apparent, indépendamment de toute convention distincte du pacte social : le droit d'apport eût alors été exigible.

Il y a lieu de rapprocher de la situation examinée celle devant laquelle on se trouve dans l'hypothèse suivante :

Le gérant d'une société par actions a acquis en son nom propre une maison, puis l'Assemblée générale des actionnaires déclare que cette maison a été acquise pour la société, dans l'actif de laquelle elle doit figurer. Cette reconnaissance rend exigible un deuxième droit de muta-

tion (Solution mai 1885 et février 1886 des Directions de la Seine et des Bouches-du-Rhône.)

Mais une seconde condition est indispensable pour qu'un deuxième droit proportionnel soit dû sur la rétrocession faite par l'acquéreur apparent à la société. Il est nécessaire que la Société ou l'Association pour le compte de laquelle le prête-nom a agi constitue une personne morale distincte de la personne des associés.

Ce principe s'est trouvé affirmé par les Tribunaux, en présence de différentes situations.

Il est arrivé fréquemment que pour échapper à la perception du droit de mutation sur le déplacement de la propriété apparente, l'acquéreur ait déclaré, par un acte postérieur au contrat de vente, que la propriété avait été **acquise** par lui au nom et pour le compte d'une société formée entre lui et un tiers. Si cette société résulte seulement d'une convention verbale, ou d'un acte sous seings privés non enregistré, elle n'est pas opposable à l'Administration. Le déplacement de la propriété se produit directement entre le premier acheteur, et le tiers copropriétaire et il est passible du droit. De très nombreux arrêts ont jugé en ce sens : Cass. 9 octobre 1810 : S. 11, 1, 71 — Cass. 8 juillet 1839 précité (Giraud) — 26 novembre 1855 précité, Cass. 17 novembre 1857, de Galliéra (D. 58, 1, 123), Req. 18 janvier 1881, Leblond (S. 82, 1, 275).

Ces solutions constituent autant d'applications directes du principe fiscal de la propriété apparente : l'Administration ne règle ses perceptions que d'après les actes régulièrement portés à sa connaissance par l'enregistrement et constatant l'état de propriété apparente des biens sujets aux

droits. On ne peut, pour éviter ou réduire ces perceptions invoquer contre elles ni conventions verbales, ni actes non enregistrés. Cass. 17 novembre 1857 (16646 J. E.) — Cass. 4 décembre 1865 (S. 66, 1. 36) — Cass. 15 nov. 1872 précité — Cass. 22 nov. 1875 précité. Par conséquent lorsque l'exigibilité d'un droit de mutation dépend de la question de savoir s'il existe une société entre les parties, une seule justification est autorisée par la Régie : c'est la représentation de l'acte enregistré contenant cette société, et rédige pour lui servir d'*instrumentum*.

Or, un acte semblable n'existe pas dans les hypothèses envisagées. En son absence, il y a transmission de propriété au regard de la Régie, qui donne lieu au droit de mutation.

Cette affirmation se rencontre dans tous les arrêts cités ci-dessus :

« La preuve de la mutation ne peut pas être anéantie par la supposition d'une société qu'on a prétendu avoir existé entre l'ancien et le nouveau possesseur (9 octobre 1810 précité). »

« En l'absence d'une déclaration de command et d'un acte de société enregistrés avant l'adjudication, la mutation donne lieu à l'égard de la Régie à la perception du droit proportionnel de 5,50 %. » (Cass. 8 juillet 1839 précité.)

Attendu que le jugement constate une transmission à Purelle de la propriété de la moitié du terrain acquis par Bru.

Que si ce jugement se fonde pour établir la propriété de Purelle sur une convention verbale antérieure à l'adjudication, cette convention ne peut être opposée à la Régie, qui n'y est pas partie :

Qu'en cet état, et en l'absence d'une déclaration de command et d'un acte de société enregistrés avant l'adjudication, il y avait à l'égard de la Régie mutation de propriété (Cass. 26 novembre 1855.)

Attendu qu'en présence de l'établissement de propriété résultant d'actes authentiques, on ne pouvait sans violer la foi due à ces actes, admettre ainsi que l'a soutenu le demandeur, en s'appuyant sur les énonciations d'un jugement et d'un arrêt rendus hors la présence de la Régie que l'immeuble de Bonnefontaine était la propriété commune du Baron de Mecklernbourg et du duc de Galliera, comme ayant été acquis par la Société verbalement formée entre eux, ladite Société n'ayant point de date certaine opposable aux tiers. (Cass., 17 novembre 1857.)

A côté de ces considérations fiscales, qui, dans l'état actuel de la jurisprudence, suffisent à justifier les décisions rapportées, les moyens tirés du droit commun conduiraient à la même solution : il est intéressant de le montrer, car nous aurons plus d'une fois l'occasion de constater au cours de cet ouvrage qu'il est bien des conséquences auxquelles on aurait abouti, sans faire appel au principe de la propriété apparente, dont on a abusé :

Une société commerciale n'est valable ou n'a d'existence légale qu'autant qu'elle est contractée par écrit : la conséquence de l'inaccomplissement de cette condition est indiquée dans l'article 42 du Code de Commerce dont les dispositions se trouvent reproduites par l'article 56 de la loi du 24 juillet 1867. La société est nulle à l'égard des intéressés.

Mais la nullité ne peut être opposée à des tiers par les associés. Quiconque n'a pas été partie à la société est un tiers, et ce tiers peut refuser de reconnaître la société ou, s'il le préfère, se prévaloir de son existence en la prouvant par tous les moyens légaux.

Les créanciers personnels des associés sont compris parmi les intéressés et les tiers auxquels les associés ne

peuvent pas opposer l'existence de la société. Or, l'Administration est un tiers puisqu'elle est dans les conditions exigées par le législateur, et qu'aucune exception n'existe à son égard. Cette qualité, nous l'avons dit à plusieurs reprises, lui est reconnue par la jurisprudence.

Par conséquent, en s'en tenant à l'application du droit commun, on est conduit à décider que l'Administration peut refuser de reconnaître une société commerciale irrégulièrement constituée dont l'existence ne serait invoquée que pour éviter la perception d'un droit de mutation sur une part indivise transmise à un tiers. Point n'est besoin de recourir à l'idée que la propriété apparente reposait uniquement sur la tête du premier acquéreur et n'a pu être partiellement transmise qu'au moyen d'une mutation apparente (1).

On ne saurait objecter que l'administration n'est pas juge de la validité des actes. Le principe affirmé lorsqu'il s'agit de régler l'application du tarif aux actes entachés de nullité n'est plus applicable lorsqu'il s'agit d'apprécier l'existence d'un acte que les parties opposent à l'Administration pour modifier ou détruire les droits régulièrement acquis sur un autre contrat ou une autre transmission.

La démonstration précédente est valable à l'égard des sociétés civiles. L'art. 1834 du Code Civil dispose en effet que « toutes sociétés doivent être rédigées par écrit,

(1) Ainsi l'Administration, créancière personnelle des associés, peut user du droit que la loi accorde à tous les intéressés de prouver contre les associés l'existence de la société verbale (Cass., Req., 23 février 1875, S. 76-1-473).

Mais elle peut aussi, si c'est son avantage, refuser d'admettre l'existence d'une semblable société. Cette faculté lui avait été refusée en premier lieu par la Cour de Cassation (Cass., 5 mai 1817, 6850 JE.) mais elle lui a été toujours reconnue depuis. Cass. 18 juin 1862, S. 62-1-1875; 17510 J. E.; 3 janvier 1865, 65-1-139; J. E.; 14 février 1870, S. 70-1-136; 18924 J. E. — 6 mars 1872, S. 72-1-88; 19170 JE.

lorsque leur objet est d'une valeur de plus de cinq cents francs. »

Une situation voisine de celle que nous venons d'envisager s'est rencontré fréquemment en pratique. C'est le cas d'associés qui ont déclaré avoir acheté des biens pour le compte d'une société dont l'existence n'est pas régulièrement établie à l'égard de l'Administration.

La Cour n'a jamais hésité à reconnaître que si l'existence de la société n'est point établie par un acte régulier dûment enregistré avant l'acquisition, cette société ne peut être opposée à l'Administration et que la propriété des immeubles acquis reste au nom des associés individuellement ou se trouve transmise indivisément à tous les associés, lors de leur acceptation.

Cass. 8 juillet 1839 ; 26 nov. 1855 précité ; Cass. 17 nov. 1857 ; Cass. 4 déc. 1865 ; Cass. 13 nov. 1872.

Cette jurisprudence applique le principe de la propriété apparente et reconnaît que pour la perception du droit de mutation, il faut s'en tenir à la situation résultant des actes enregistrés.

C'est intentionnellement que nous n'avons pas parlé, en envisageant les sociétés en formation, des conditions de publicité. Sans doute, la société de commerce n'est une personne morale qu'à la condition d'être publiée. L'acte de société reste un contrat occulte, non opposable aux tiers dont il est ignoré tant qu'il n'a pas été porté à la connaissance du public par les formalités légales. Cette même raison nous interdit d'assimiler, en l'occurrence, la Régie à un tiers, ainsi que nous l'avons vu affirmer souvent par la Cour de Cassation et l'Administration elle-même. La Régie est suffisamment avertie du contrat par l'Enregis-

trement ; c'est pourquoi nous ne nous sommes attachés qu'à cette formalité.

Mais il ne suffit pas que la société soit opposable aux tiers, du fait de son existence constatée, pour qu'une déclaration de propriété faite à son nom par le prête-nom emporte transmission de l'immeuble acquis par lui ; il est nécessaire encore que la société forme un être moral distinct de ses membres. Certaines associations, en effet, bien que régulièrement constituées n'ont pas la personnalité : il en est ainsi de l'Association en participation.

Toute acquisition faite par l'un de ses membres ne peut profiter à l'association incapable d'acquérir, de sorte que la propriété de l'immeuble acquis reste appartenir à l'associé et ne peut être transmise aux autres que par l'effet d'une mutation imposable. La Cour de Cassation l'a formellement admis dans un arrêt du 13 novembre 1872 (D. P. 73, 1, 126).

Cette dernière condition englobe la précédente, car la personnalité suppose l'existence de la société ; la réciproque n'est pas vraie ainsi que nous venons de le voir.

En résumé, il résulte des arrêts que nous avons étudiés que l'acte par lequel une personne reconnaît avoir acquis un immeuble en qualité de prête-nom pour le compte d'une société n'opère mutation de la propriété apparente qu'aux deux conditions suivantes :

1° Il faut, en premier lieu, que l'acquéreur ait bien agi effectivement comme prête-nom et non comme associé ;

2° Il est nécessaire, en second lieu, que la société ou l'association pour le compte de laquelle il a agi, constitue

une personne morale distincte de la personne des associés.

Mais ces conditions réunies entraînent la perception d'un nouveau droit de mutation. Peu importe que la société qui est l'acquéreur véritable ait été constituée avant ou après l'acquisition.

III. — PRÊTE-NOM AGISSANT POUR UNE CONGREGATION

Le domaine auquel nous arrivons maintenant est si l'on ose dire la terre d'élection des prête-nom. Nombreux sont les exemples de personnes ayant agi sous leur nom pour le compte de congrégations, qui nous sont offerts par les recueils de jurisprudence.

Il faut en chercher la cause dans l'état de la législation relative aux communautés religieuses au cours du XIX^e siècle ; son esprit restrictif et peu favorable, l'instabilité de ses dispositions dans le temps, ont laissé peser une menace constante sur les Congrégations : celles-ci, à tort ou à raison, ont cru prudent d'user de subterfuges ; dans des cas nombreux d'ailleurs, frappées de l'incapacité d'acquérir, voire même d'inexistence juridique, elles se virent dans l'obligation d'y recourir.

Elles ont cherché, en particulier, à dissimuler leurs acquisitions nouvelles sous le couvert de prête-nom opérant pour leur compte. Cela n'était pas sans inconvénient ainsi qu'en témoignent les situations révélées par de nombreux procès : revendication de la part des héritiers du prête-nom, réclamation de droits de mutation à son décès, etc...

Aussi, bien des associations qui étaient entrées dans cette voie ne voulurent-elles point continuer une expé-

rience dangereuse pour leur patrimoine et préférèrent rétablir un état de droit conforme à la réalité ; autant de situations génératrices de mutations dans la propriété apparente, bien propres à attirer l'attention d'une fiscalité sans cesse en éveil. Nous allons voir qu'on a fait souvent appel à la théorie de la propriété apparente pour justifier la perception des droits.

Il y a lieu, par suite des modifications profondes dans le régime des Congrégations apportées par la loi du 1^{er} juillet 1901 de distinguer deux périodes : l'une antérieure à la loi, l'autre postérieure.

A. — *Situation avant la loi du 1^{er} juillet 1901*

La distinction entre les Congrégations autorisées et celles qui n'avaient pu obtenir une situation légale régulière existait déjà.

L'idée qu'il n'appartenait qu'aux pouvoirs publics de conférer à une collectivité la personnalité civile était dans toute sa force. Elle a inspiré les deux lois qui antérieurement à celle de 1901 formèrent la base de notre droit public en matière de Congrégations : la loi du 2 janvier 1817 aux termes laquelle la personnalité civile ne peut être conférée aux Congrégations que par une loi.

Enfin la loi du 24 mai 1825 et le Décret du 31 décembre 1852 qui décident que les Congrégations de femmes peuvent être autorisées par simple décret.

Les Congrégations religieuses autorisées étaient des personnes morales, capables d'être propriétaires, d'acquiescer à titre onéreux, d'ester en justice. La loi du 24 mai 1825, dans son article 4 s'exprime ainsi : « Les établissements dûment autorisés pourront avec l'autorisation spéciale du

roi : 1° acquérir à titre onéreux des biens immeubles ou des rentes ; 2° aliéner les biens immeubles ou les rentes dont ils seraient propriétaires... »

La liberté patrimoniale des communautés autorisées n'était donc pas complète puisqu'il fallait une habilitation spéciale pour chaque acte de disposition. Les acquisitions faites par les Congrégations étaient passibles des droits proportionnels d'enregistrement et de transcription. Il n'existe pas, en effet, de régime de faveur pour les Congrégations religieuses qui doivent acquitter les droits ordinaires dans les cas où ils seraient dûs sur un acte fait par un simple particulier. Il en est ainsi depuis une loi du 18 avril 1831 (article 17) qui a assujetti aux droits proportionnels les acquisitions faites par les départements, arrondissements, communes, hospices, séminaires, fabriques, congrégations, consistoires et autres établissements publics.

À la suite de cette loi, la théorie de la propriété apparente qui s'était déjà affirmée dans d'autres domaines, a trouvé son application en la matière. Aussi a-t-il été décidé que la déclaration par laquelle l'acheteur d'un immeuble reconnaît n'avoir agi que comme prête-nom d'une communauté religieuse transmet la propriété de l'immeuble à cet établissement, dès lors qu'elle est acceptée par le bénéficiaire, et donne ouverture au droit de mutation ; il résulte notamment de divers jugements et solutions de l'Administration que le système a été appliqué :

1° Quand plusieurs religieuses appartenant à une Congrégation légalement autorisée, ayant acquis divers immeubles en leur nom personnel, déclarent n'avoir fait

ces acquisitions que pour le compte de leur Congrégation (Seine 4 décembre 1869 — Solution 2 janvier 1874.)

2° Lorsqu'une supérieure, au nom de laquelle un immeuble a été acheté, après la reconnaissance de l'Ordre, déclare que l'acquisition a été faite en réalité au nom de la Communauté, et que c'est par suite d'une erreur d'un mandataire que la communauté n'a pas été portée dans l'acte comme acquéreur (Solution 18 avril 1868.)

3° Lorsqu'une supérieure déclare que des constructions, élevées par elle sur un terrain acquis de ses deniers personnels, appartient à la communauté (Solution 30 avril 1868).

4° Enfin, lorsque la déclaration de propriété faite en faveur d'une Communauté religieuse émane d'une personne qui n'est pas membre de cette communauté (Sol. 22 janvier 1866).

De même, l'acte ou le jugement qui reconnaît que l'acquéreur était le prête-nom d'une Congrégation non autorisée est passible du droit de mutation, car la nullité de la transmission résultant en droit fiscal du jugement, nullité qui tient à l'inexistence juridique de l'acquéreur, n'est pas un obstacle à la perception des droits. (Wahl, *Op. cit.*, T. 1, n° 273 et T. 2, n° 569.)

Mais il importe de remarquer que la déclaration de rétrocession ne dessaisit l'acheteur apparent de sa propriété que lorsqu'elle est régulièrement acceptée par la communauté religieuse qui en devient le bénéficiaire. Tant que la Congrégation n'a pas manifesté son consentement, l'immeuble continue à reposer sur la tête du prête-nom, et il n'y a pas de mutation.

La Cour de Cassation l'a décidé a deux reprises. Req. 26 juillet 1880, Vanier S. 1881, 1, 132. — Req. 18 août 1884, de Gardonne, S. 1885, 1, 226 Inst. 2705, p. 6.

Le dernier de ces arrêts a décidé que lorsqu'une Congrégation religieuse dûment autorisée accepte une déclaration de propriété faite à son profit, c'est seulement au moment de cette acceptation que la transmission impossible s'opère et elle ne remonte point rétroactivement au jour de l'offre ou au jour de la demande en autorisation adressée au gouvernement ; il s'agissait de savoir dans l'espèce, si l'acquéreur apparent étant décédé entre la déclaration de propriété et l'acceptation, le droit de mutation par décès était dû sur les biens rétrocédés à la communauté religieuse : la Cour a conclu affirmativement.

Dans le même sens, le premier arrêt avait décidé que si l'acquisition pour le compte de la Congrégation avait été faite en commun par plusieurs personnes avec clause d'accroissement de la part des prémourants au profit des survivants, le décès de l'un des communistes survenu avant que la déclaration de propriété faite par eux au profit de la Congrégation ait été acceptée, donnait ouverture au droit de vente.

La preuve de la mutation de la propriété apparente qui s'est opérée au profit de l'établissement religieux n'est pas fournie seulement par une reconnaissance émanant du prête-nom ou par un jugement.

L'Administration peut encore invoquer les présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire an VII. C'est ainsi qu'il a été jugé que si l'immeuble acquis par un congréganiste pour son compte personnel est, par la suite, inscrit au rôle de la contribution foncière sous le nom de

la Congrégation, la Régie peut, sur le seul fondement de la présomption légale, poursuivre le paiement du droit de mutation. (Cass. 21 août 1876 précité, solution 23 septembre 1886.)

La circonstance qu'il n'y aurait pas de déclaration de rétrocession n'y ferait pas obstacle. En effet, les présomptions légales de la loi de frimaire an VII sont susceptibles de preuve contraire — si celle-ci n'est pas rapportée, elles établissent d'une façon certaine la mutation au regard de la loi fiscale sans qu'il y ait lieu de rechercher de quelle manière elle s'est opérée.

De même, le fait que la Communauté religieuse n'a pas obtenu l'autorisation d'acquérir ne saurait empêcher la demande du droit. (Avallon, 6 avril 1864 : J. E. 17822.)

L'Administration cependant avait consenti à modérer l'application des principes dans un cas :

Une décision du Ministre des Finances du 25 juin 1852 avait exempté du droit proportionnel d'enregistrement sous certaines conditions les actes par lesquels les membres des Congrégations religieuses de femmes déclaraient dans les six mois de leur reconnaissance légale que les biens acquis en leur nom personnel étaient la propriété effective de la Communauté.

Mais ce n'était là que l'exception qui confirme la règle. Cette décision se présentait, en effet, avec le caractère d'une véritable mesure de clémence et n'était pas de nature à infirmer le principe. La lecture du texte est instructive à cet égard (Instruction 1942, D. P. 53,3,4) : « En principe, porte cette décision, c'est le droit proportionnel qui doit être perçu sur les actes de l'espèce, attendu que le Receveur n'a pas les moyens de reconnaître si le proprié-

taire ostensible et légal n'était qu'une personne interposée, mais la position toute particulière des Communautés religieuses non reconnues m'a paru commander en leur faveur une disposition exceptionnelle. »

Cette interprétation a été, d'ailleurs, abandonnée par une décision du Ministre des Finances du 3 avril 1880 (21306 J. E. Instruction 2638 ; D. P. 80, 3, 48) qui a déclaré qu'en présence de la jurisprudence bien établie relative aux déplacements de la propriété apparente, on ne pouvait maintenir l'immunité dont jouissaient les Congrégations et qu'il paraissait opportun d'en revenir à l'exacte observation de l'art. 17 de la loi du 18 avril 1831.

Cet arrêté ministériel a donc eu pour effet de replacer sous l'empire de la loi commune toutes les acquisitions faites par les Congrégations religieuses.

B. — *Depuis la loi de 1901*

Il est nécessaire de rappeler brièvement les dispositions de la loi du 1^{er} juillet 1901 concernant les Congrégations, avant d'exposer les répercussions fiscales qu'elles ont pu avoir :

La loi de 1901 établissant la liberté d'association a apporté une exception très grave au principe qu'elle a posé d'une manière générale.

Elle a créé un régime d'exception pour les Congrégations qui ne seront désormais licites qu'à la condition d'être autorisées spécialement par le parlement. (Art 13).

Par contre, il suffira d'un simple décret rendu en Conseil des ministres pour en prononcer la dissolution à toute époque.

Les Congrégations non autorisées qui ne se dispersent pas tombent sous le coup de poursuites ; leurs membres

s'exposent à des peines pécuniaires et afflictives. Elles sont, en outre, dépourvues de toute personnalité civile.

Les Congrégations autorisées ont la personnalité, mais elle est restreinte.

Pour rendre efficaces les incapacités qu'elle édicte, la loi a pris plusieurs mesures :

Par son article 17, elle frappe en premier lieu de nullité absolue tous les actes entre vifs ou testamentaires, à titre onéreux ou gratuit accomplis soit directement, soit par personne interposée ou toute autre voie indirecte et ayant pour objet de permettre aux associations légalement ou illégalement formées de se soustraire aux dispositions des lois les concernant. En second lieu, elle facilite la preuve de la fraude la plus fréquente, celle qui se pratique par voie d'interposition de personnes en édictant à l'encontre de certaines personnes des présomptions légales d'interposition :

Sont légalement présumées personnes interposées au profit des Congrégations religieuses sous réserve de la preuve contraire :

1° l'associé à qui ont été consenties des ventes ou fait des dons ou legs, à moins qu'il ne soit l'héritier en ligne directe du disposant ;

2° l'associé ou la société composée en tout ou en partie des membres de la Congrégation, propriétaire de tout immeuble occupé par l'association ;

3° le propriétaire de tout immeuble occupé par la Congrégation, après qu'elle aura été dissoute.

Ces présomptions sont applicables même aux Congrégations qui existaient avant la loi du 1^{er} juillet 1901.

L'action en nullité est ouverte tant au ministère public qu'à toute personne intéressée.

Enfin, aux termes de l'article 18 de la loi, les Congrégations non autorisées qui n'ont pas fait dans les trois mois de sa promulgation les diligences nécessaires pour obtenir l'autorisation et celles auxquelles l'autorisation a été refusée sont dissoutes de plein droit et mises en liquidation.

Les biens acquis à titre gratuit pour le compte de la Congrégation peuvent être revendiqués par les donateurs ou par leur héritiers et par ceux des testateurs.

Les biens acquis à titre onéreux par des Congréganistes leur sont restitués dans certains cas sous conditions, et dans d'autres à la charge par eux de prouver qu'ils n'ont pas été personnes interposées pour le compte de la Congrégation.

D'après l'interprétation admise en jurisprudence, les présomptions d'interposition édictées par la loi régissent les Congrégations autorisées comme les Congrégations non autorisées (1).

Mais, à l'égard des premières, elles n'ont pas immédiatement pour effet de les rendre propriétaires *erga omnes* des biens qu'elles avaient précédemment acquis sous le nom de personnes réputées « interposées ». Il est nécessaire de les invoquer en justice à l'appui d'une action.

On admet la solution opposée pour les Congrégations non autorisées dissoutes par application de l'article 18 de

(1) Ainsi jugé : Cass. Req. 28 décembre 1908 : DP. 1914-1-153. — Cass. Civ. 6 mai 1912, DP. 1912-1-511. — Cass. Civ. 8 juin 1912 DP. 1914-1-153.

la loi : les présomptions légales de l'article 17 s'appliquent d'office aux biens dont la propriété apparente reposait sur la tête des personnes réputées interposées par ce texte. Le liquidateur les appréhende de plein droit, à moins que les personnes dessaisies ne fassent la preuve de la légitimité de leur droit de propriété.

Il n'en serait pas de même d'après la jurisprudence (1) s'il s'agissait des biens possédés par la Congrégation, mais dont la propriété apparente résidait sur la têtes d'autres personnes que celles visées par la loi ; par exemple, la Société civile formée entre des personnes autres que des Congréganistes ; la présomption d'interposition ne jouant pas, le liquidateur devra prouver en justice que le propriétaire apparent n'était en réalité qu'un prête-nom de la Congrégation.

Un jugement seul peut lui permettre d'appréhender ces biens. Cette hypothèse s'est rencontrée très rarement, car les présomptions établies par la loi embrassent la généralité de cas.

A quelles applications fiscales ces dispositions ont-elles donné lieu ?

De l'étude de la jurisprudence antérieure à la loi de 1901, on avait conclu que la rétrocession faite par le prête-nom à la Congrégation, quelle que fût sa situation légale donnait ouverture à un nouveau droit de mutation, sauf quelques exceptions non motivées en droit.

Il n'en sera plus toujours de même maintenant.

A l'égard des Congrégations autorisées, la jurisprudence ancienne s'est maintenue.

(1) Cass. Civ. 26 juillet 1905 D. P. 1906-1-136. — Cass. Req. 19 février 1907 D. P. 1909-1-507. — Cass. Civ. 20 juillet 1910 D. P. 1911-1-250.

Lorsqu'un jugement vient déclarer qu'une personne, qu'elle fût réputée interposée ou non, a acquis un immeuble pour le compte d'une Congrégation, il s'opère un déplacement de la propriété apparente de la tête de l'acquéreur ostensible sur celle de la Congrégation : il y a lieu à exigibilité d'un droit de mutation.

S'il s'agit au contraire de Congrégations non autorisées, quelle sera l'attitude de la Régie ?

Vis-à-vis des biens acquis par un prête-nom qui, au regard de la loi, n'est pas une personne interposée, et dévolus par jugement au liquidateur, la Régie doit percevoir, semble-t-il, le droit de mutation, sur le jugement car il forme titre.

Il en va autrement dans l'hypothèse très fréquente où les biens ont été acquis par personnes interposées. On a dit que la loi de 1901 ordonnant la liquidation des biens détenus par les Congrégations non autorisées qui n'ont pas sollicité ou se sont vu refuser l'autorisation, crée au profit de ces Congrégations une présomption légale de propriété des biens détenus par les personnes qu'elle répute interposées. L'effet de la loi est de détruire l'apparence de propriété qui résultait au profit de ces personnes des titres dans lesquels elles étaient considérées comme propriétaires véritables.

Les contrats qu'elles avaient passés en leur nom ou les testaments faits à leur profit ne constituent plus, en leur faveur, un titre opposable aux tiers : Si elles ne revendiquent pas ces biens contre la présomption d'interposition de personnes, ainsi qu'elles en ont le droit, ils entrent dans la masse à liquider *ipso facto*.

Cette translation ne rend pas exigible un droit de

mutation, car elle s'opère en vertu des présomptions légales de l'article 17 de la loi de 1901, qui ont pour effet d'enlever au propriétaire apparent la propriété des biens détenus par la Congrégation pour en transférer au liquidateur la possession légale.

Une véritable mutation a lieu par l'effet de la loi sans que le liquidateur n'ait rien à prouver. Or, il est admis à l'égal d'un principe par la jurisprudence et une grande partie des auteurs que la translation de propriété qui est la conséquence de la loi ne peut donner ouverture au profit du Trésor à aucun droit de mutation. La Régie s'est ralliée à cette solution, puisqu'elle n'a jamais prétendu percevoir le droit de mutation dans l'hypothèse envisagée.

D'ailleurs ce système ne contredit nullement la théorie de la propriété apparente ; l'application s'en trouve rejetée occasionnellement pour une raison qui eût mis obstacle à la perception des droits sur une mutation réelle opérée en vertu de la même cause : la volonté de la loi.

L'Administration, toutefois, n'a pas résolu de la même façon une question voisine que la liquidation des congrégations a fréquemment soulevée : la disposition de la loi de 1901 ouvrant à ceux qui se prétendaient propriétaires des biens détenus par les Congrégations l'action en revendication n'est pas restée lettre morte, si l'on en juge par le grand nombre d'instances en revendication qui furent intentées contre les liquidateurs par les sociétés civiles, les Congréganistes, et les simples particuliers, propriétaires apparents d'immeubles occupés par les Congrégations.

L'Administration a fait réclamer le droit de mutation sur les jugements qui déboutaient les demandeurs de leur

action : elle a soutenu, à l'appui de sa prétention, que ces jugements attribuaient à la masse à liquider, des biens qui appartenaient ostensiblement à des tiers, opérant ainsi un déplacement de la propriété apparente, et, qu'en conséquence, la perception du droit de mutation se justifiait.

Cette thèse a été écartée, par tous les tribunaux civils devant qui elle a été affirmée (Auxerre, 27 mars 1907 : 27338 J. E. ; Lille : 2 jugements 27 avril 1907, 27359 J. E. et Bressuire 13 novembre 1907 ; 27491 J. E. Auxerre 24 juin 1908 Rpr. 11743.)

La Cour suprême, à laquelle l'Administration avait déféré le jugement du Tribunal de Lille a confirmé la jurisprudence des tribunaux secondaires et donné tort à la Régie. (Cass. Ch. Civ. 26 avril 1909, S. 1911, 1, 472 — R. E. 4808 inst. 3291-5—J. E. 27716.)

Diverses raisons d'inégale valeur fondent cette solution :

Les considérants des jugements de Lille et de Bressuire indiquent que le jugement de débouté n'a pas un effet translatif : il laisse les biens dans la masse à liquider où la loi les a placés. Rien n'est modifié dans la situation antérieure et la perception d'un droit de mutation manquerait de base. (Lille 27 avril 1907).

Attendu en fait que l'abbé Meffre a intenté contre le liquidateur des biens de la Congrégation des Sacramentines de Marie Auxiliatrice une action en revendication d'un certain nombre de biens qu'il prétendait lui appartenir ;

Attendu que, par jugement en date du 4 mai 1905, il a été débouté de sa demande ;

Attendu que ce jugement de débouté n'a pas eu pour effet de changer la situation juridique que les parties avaient avant la demande ;

Qu'en effet, l'abbé Meffre dépossédé par la loi de 1901, des biens dont il était propriétaire apparent, en est resté dépossédé, ledit jugement n'ayant fait que consacrer la dépossession dont il avait été l'objet par l'effet seul de la loi ;

Attendu que le titre du liquidateur à la possession légale des biens revendiqués à tort par l'abbé Meffre se trouve, non dans le jugement du 4 mai 1905, mais dans la loi ; que le jugement n'a fait que repousser la demande du revendiquant et reconnaître que celui-ci n'a pas détruit la présomption d'interposition de personne qui pesait sur lui, en vertu de la loi de 1901.

Attendu que le jugement du 4 mai 1905 ne constate donc aucune mutation de propriété, que c'est par suite à tort que l'Administration de l'Enregistrement a perçu de ce chef un droit de 63.000 francs.

Ce sont les mêmes considérations qui ont été retenues par la Cour de Cassation :

Attendu qu'aux termes de l'article 18 de la loi du 1^{er} juillet 1901, les Congrégations non autorisées existantes au moment de sa promulgation qui, de même que les Congrégations des religieuses sacramentines de Marie Auxiliatrice, ne justifient pas, dans les trois mois, qu'elles ont fait les diligences nécessaires pour obtenir l'autorisation sont réputées dissoutes de plein droit, et que la liquidation des biens détenus par elles a lieu en justice.

Attendu qu'il résulte de ce texte que la loi dessaisit immédiatement une Congrégation dissoute de la totalité des biens détenus par elle, lesquels sont tous attribués de plein droit à la masse à liquider ; que sans doute, ils peuvent dans le délai légal être revendiqués par ceux qui s'en prétendraient propriétaires, mais que la demande en revendication, si elle est formée, n'a pour effet que de suspendre l'exécution de la loi en ce qui concerne la liquidation ; que, si donc le rejet en est prononcé, la loi reprend tout son empire à l'égard des biens dont elle a dessaisi la Congrégation.

D'où il suit qu'en décidant que le jugement qui a débouté Meffre, n'avait opéré aucune mutation de propriété, mais s'était borné à confirmer la situation juridique créée aux parties dans l'espèce, par le seul effet de la loi, le tribunal, loin d'avoir violé les textes visés au moyen en a fait une juste application.

L'idée fondamentale qui se dégage de cet arrêt est, en somme, la suivante : le jugement qui déboute le demandeur en revendication ne fait qu'écarter comme inexistant en droit un obstacle de fait proposé contre l'application de la loi.

Celle-ci, dont l'exécution s'était momentanément trouvée suspendue par la demande en revendication peut alors reprendre son empire. Conformément à ses dispositions, l'immeuble est réputé entré de plein droit dans la masse à liquider.

Le jugement de débouté n'a donc opéré aucune mutation de la propriété : il s'est borné à confirmer la situation juridique créée aux parties par le seul effet de la loi ; mais comme les mutations légales sont exemptes de l'impôt, il ne peut être soumis au droit de mutation.

M Wahl dans une note au Sirey sous cet arrêt (1), approuve l'argumentation de la Cour.

Revenant en détail le point de vue de la Régie, il le discute point à point :

« La Régie a cependant soutenu qu'en admettant
« même que les mutations légales échappent au droit pro-
« portionnel, ce droit est dû sur un jugement de débouté.
« En tant, a-t-elle dit que la loi de 1901 impose au con-
« gréganste, demandeur en revendication, la preuve que

(1) 1911-472.

« son acquisition a eu lieu dans des conditions détermi-
« nées, cette loi ne fait que renverser la charge de la
« preuve ; d'après le droit commun, le congréganiste qui
« a acquis en son nom est considéré comme ayant acquis
« pour son compte. Mais, comme l'acquisition à titre
« gratuit faite par une Congrégation non reconnue au
« moyen de personnes interposées est nulle, suivant l'ar-
« ticle 911 du Code Civil (et, d'ailleurs, il en est de même
« des acquisitions à titre onéreux, toute acquisition,
« comme plus généralement tout acte ou contrat, sup-
« posant la capacité d'agir et de contracter, et, à plus forte
« raison, l'existence juridique des parties) les intéressés
« peuvent faire annuler la libéralité en démontrant l'in-
« terposition de personnes ; la loi de 1901, au lieu d'obliger
« les intéressés à prouver l'interposition la présume ;
« c'est la seule dérogation qu'elle apporte au droit com-
« mun et le jugement qui, sur l'instance relative à l'inter-
« position reconnaît cette interposition, produit dans les
« deux hypothèses le même effet : celui d'attribuer à la
« Congrégation un bien acquis par la personne interposée,
« c'est-à-dire d'opérer un changement dans la propriété
« apparente.

« Cette argumentation présente un vice capital. Sans
« doute, la loi de 1901 ne fait que renverser la charge de
« la preuve, mais c'est précisément cette dérogation au
« droit commun qui est essentielle en la matière ; sa
« signification est que, de plein droit, en vertu de la loi,
« le changement dans la propriété apparente se produit ;
« la Régie qui a beaucoup insisté sur cette idée, que la
« loi fiscale frappe les mutations opérées par acte ou par
« jugement dans la simple apparence de la propriété, a

« précisément oublié que la loi, en comprenant dans la
« liquidation les biens acquis par le congréganiste impose
« à ce dernier, demandeur en revendication, la preuve que
« l'immeuble lui appartient, c'est-à-dire que ce change-
« ment dans la propriété apparente ne s'est pas produit ;
« si cette preuve n'est pas offerte, comme nous l'avons
« dit, le droit de mutation n'est pas dû, le changement
« dans la propriété apparente s'étant produit en vertu de
« la loi. »

Comme M. Wahl, tous les auteurs approuvent la décision de l'arrêt. Le traité alphabétique de M. Maguéro critique toutefois violemment les motifs :

A son avis, les juges devaient aboutir au même résultat en prononçant la nullité radicale du contrat d'acquisition de la personne interposée : il tombait sous la disposition de l'art. 68, § 3, n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII qui soumet au seul droit fixe les jugements portant résolution de contrat ou de clause de contrat pour cause de nullité radicale.

Nous objecterons au savant auteur que si le jugement se bornait à déclarer la nullité de l'acquisition faite par la personne interposée la régie ne manquerait pas de faire observer qu'il opère par là même un changement dans la propriété apparente au profit de la Congrégation et de réclamer le droit.

Un autre motif a encore été donné à l'appui de la franchise des droits. Le jugement du tribunal d'Auxerre du 27 mars 1907 précité, soutient que la mutation apparente de propriété s'effectue au profit de l'Etat, à qui doivent revenir les biens de la Congrégation dissoute, après

le paiement des charges. Or, conclut-il, l'article 70, § 2, n° 1, de la loi de frimaire a exempté de droits les acquisitions faites par l'Etat. (Voir Code enreg. art. 315, § 2 n° 2).

Cet argument avait été repris à titre subsidiaire par le mémoire présenté à la Cour de Cassation en réponse à celui de la Régie dans l'espèce qui donna lieu à l'arrêt précité.

La Cour ne l'a pas retenu : Le procureur général Baudouin l'avait repoussé devant elle dans les termes suivants :

« L'Etat n'a qu'une vocation éventuelle au reliquat
« net de la liquidation, et ce droit ne naîtra que lorsque
« tous ceux qui ont des droits à faire valoir contre la liqui-
« dation auront reçu satisfaction : il est bien possible que
« l'actif brut ne suffise pas. L'Etat, dans ce cas, n'aura
« rien du tout à recueillir ; c'est ce qui résulte des arrêts
« que vous avez jusqu'ici rendus en la matière : il est donc
« manifeste que ce n'est pas au profit de l'Etat que la mu-
« tation de propriété s'est effectuée au début de la liqui-
« dation ».

En résumé, l'arrêt de la Cour suprême du 26 avril 1909 a tranché définitivement la question contre les prétentions de l'Administration ; mais celle-ci n'a-t-elle point cherché à prendre sa revanche, en se faisant fort de la décision nouvelle pour soulever et résoudre à son avantage une autre difficulté ?

N'a-t-elle pas pu prétendre en effet que puisque le droit de mutation n'était pas dû sur le jugement qui repoussait l'action en revendication du congréganiste, il

devait l'être au cas où ce jugement reconnaîtrait la propriété de l'acquéreur ?

Nous n'avons pas trouvé d'exemple d'une réclamation aussi peu raisonnable. Cependant, l'argument avait été mis en avant dans le mémoire de la Régie accompagnant l'arrêt précité. Il reposait sur une simple antithèse et ne pouvait se soutenir : le jugement qui admet la revendication ne consacre-t-il pas la propriété de l'acquéreur ? Puisqu'il ne crée aucun changement dans l'état des droits, pourquoi donnerait-il lieu à la perception d'un droit de mutation ? La situation est exactement la même que celle dans laquelle se trouve l'acquéreur d'un immeuble, lorsque des tiers viennent soutenir, on ne saurait les en empêcher, que l'acquisition est simulée ou illicite, ou nulle dans la forme ; le rejet de la demande en nullité n'opère pas un changement dans la propriété apparente et ne donne pas lieu au droit de mutation. (Voir note de M. Wahl sous l'arrêt.)

§ 2. — *Exceptions au principe*

Bien qu'elle ne repose pas sur une disposition légale, cette règle en vertu de laquelle l'Administration de l'Enregistrement doit considérer comme propriétaire sans autre justification celui qui s'est engagé en son nom propre, qui a stipulé pour lui-même dans l'acte original, se trouve érigée en un véritable principe : Les exemples qui précèdent ont montré que la jurisprudence l'avait sanctionnée plusieurs fois, considérant comme une mutation la transmission de l'acquisition opérée de l'acquéreur apparent à l'acquéreur véritable.

À ce principe toutefois doivent être apportées quelques atténuations : l'une d'elles constitue une exception stricte au système fiscal de la propriété apparente. C'est la déclaration de command.

Les autres se présentent comme des situations juridiques ayant, certes, quelque analogie avec celle du prêtement, dont elles doivent être distinguées soigneusement néanmoins, parce qu'elles ne mettent pas en jeu le principe fiscal lui-même.

On ne saurait donc les considérer comme de véritables exceptions. C'est l'hypothèse du mandat et de l'acquisition faite par un porte-fort.

I. — DECLARATION DE COMMAND

Qu'entend-on par déclaration de command? Troplong en donne la définition suivante qui a l'avantage de la clarté : « C'est le contrat qui opère réalisation du droit que peut se réserver l'acquéreur de désigner dans un certain délai une personne inconnue du vendeur lors de la vente et tout à fait incertaine, qui prendra le marché pour elle. L'ami élu s'appelle command, l'acheteur originaire et ostensible commandé » (1).

Deux origines ont été données à cette clause : les uns prétendent qu'elle a été imaginée pour ménager les susceptibilités des nobles qui répugnaient à figurer dans les actes publics de vente (2) : les autres prétendent qu'elle a été inventée par les feudistes, par réaction contre les excès fiscaux des seigneurs ; car elle écarte un second droit de mutation lors de la déclaration d'ami (3).

(1) TROPLONG, *Traité de la Vente*, Tome I, n° 64.

(2) NAQUET, *Op. cit.*, I, 274.

(3) WAHL, *Op. cit.*, t. I, n° 290.

Quant à sa nature, elle est controversée :

Des auteurs s'appuyant sur l'ancien droit pensent qu'il y a dans ce contrat un mandat fictif, d'autres y voient un contrat *sui generis*

Nous optons pour la première opinion, non seulement pour des raisons historiques, mais encore d'analyse juridique. Bien que le commandé ne révèle pas quand il acquiert, le nom du command pour lequel il opère, il agit tout de même comme représentant de quelqu'un et par là même qu'il agit comme représentant, un lien direct se forme entre le vendeur et le command; du fait même de la réserve de command insérée dans l'acquisition, le commandé a manifesté clairement son intention de ne pas acheter pour lui-même. Voilà pourquoi nous disons que la déclaration de command est déclarative de sa nature.

Si les principes de droit civil devaient toujours déterminer la perception des droits d'enregistrement, elle aurait été naturellement tarifée au droit fixe. Mais l'Administration invoque des règles propres.

Or, précisément, le système de la propriété apparente aurait trouvé ici une application immédiate et aurait rendu exigible le droit de mutation si une disposition spéciale de la loi de frimaire n'avait soumis spécialement la déclaration de command au droit fixe.

Malgré l'idée de représentation, en effet, il faut bien dire que le commandé stipulant dans l'acte d'acquisition en son nom personnel, alors que le bénéficiaire réel n'est révélé que par un acte postérieur, se trouve dans une situation tout à fait semblable à celle du prête-nom. C'est un acheteur ostensible comme lui et la déclaration par

laquelle il reconnaît avoir acquis pour le command élu emporte mutation de la propriété apparente (1). Il y aurait lieu à perception du droit de mutation, si la loi de frimaire par son article 68, § 1, n° 24 (article 270, § 6, n° 6 *Code Enreg.*) n'avait pas rangé la déclaration de command dans la catégorie des actes passibles du droit fixe. « Sont
« passibles du droit fixe de 1 franc (aujourd'hui 33 fr. 70)
« les déclarations ou élections de command ou d'ami,
« lorsque la faculté d'élire un command a été réservée
« dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente, et que
« la déclaration est faite par acte public et notifiée dans
« les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du con-
« trat. »

La déclaration de command se présente donc actuellement comme une dérogation formelle au principe de la propriété apparente. La Régie dans son Instruction générale n° 2575, § 2 prend soin de souligner qu'elle constitue une exception unique, dans laquelle elle prétend voir une confirmation de sa théorie générale.

« Ces règles ne cessent de s'appliquer (exigibilité
« d'un second droit de mutation) que quand l'acheteur
« désigné personnellement dans le contrat profite régu-
« lièrement de la faculté de déclarer command au profit
« d'un tiers. Dans ce cas tout spécial que la loi entoure,
« d'ailleurs, de garanties spéciales (Loi 22 frimaire
« an VII, art. 68, § 1, n° 24), l'acheteur primitif est censé
« n'avoir pas eu la propriété effective des biens, et, au
« point de vue de la perception de l'impôt, la situation

(1) En ce sens : GARNIER, *Dictionnaire V° déclaration de command* — MAGUÉRO (T. A.), *Eod. V°*; *Dictionnaire des Rédacteurs, Eod. V°*.

« est la même que si le command avait été dès l'origine
« l'acheteur des biens ».

Nous sommes obligés de reconnaître que la déclaration de command se présente comme une exception au système fiscal de la propriété apparente. Mais nous n'irons pas jusqu'à dire que c'est parce que le législateur avait reconnu cette théorie qu'il a senti la nécessité d'y apporter une exception dans un cas où il se refusait à l'appliquer.

On pourrait faire remarquer d'abord que chronologiquement, la formation de la théorie de la propriété apparente, création jurisprudentielle du ^{xix}^e siècle est postérieure à la loi du 22 frimaire an VII, qui ne l'avait pas sanctionnée. Nous ne voulons pas anticiper sur cette démonstration qui sera faite dans le chapitre V. Nous dirons seulement que la disposition de l'art. 68 § 1^{er} n^o 24 s'explique d'une façon très naturelle :

Etant donnée, d'une part, la nature controversée dans l'ancien droit de la déclaration de command (il y avait eu à son égard divergence entre plusieurs coutumes) le législateur de l'an VII a trouvé bon de la tarifier spécialement, conformément d'ailleurs au caractère déclaratif qui lui était généralement reconnu.

D'autre part, en rédigeant ce texte, il se proposait également un autre but : à une époque où la tradition fiscale n'était pas établie, à supposer que cette convention fut assimilée purement et simplement à une convention de mandat au regard de l'impôt, il pouvait craindre qu'un pareil procédé juridique, s'il n'était pas réglementé étroitement, se prêtât largement à la fraude. Il fallait donc

entourer son emploi de garanties spéciales, car il s'agissait d'éviter qu'une mutation véritable se cache sous une déclaration de command. Aussi a-t-il multiplié les précautions dans l'article 68. La jurisprudence respectant strictement le texte a jugé que le droit fixe ne pouvait être perçu, à l'exclusion du droit proportionnel, que lorsque toutes les exigences légales étaient satisfaites, se refusant à entrer dans les vues de MM. Championnière et Rigaud (*op. cit.*, T. III, n° 1927) qui prétendent que le seul droit fixe est exigible lorsque les parties peuvent faire la preuve que la déclaration de command n'a servi à réaliser qu'une seule mutation, quel que soit le délai dans lequel elle est intervenue (1).

Pratiquement, si les conditions qui ont été prévues par la loi n'étaient pas observées, la théorie de la propriété apparente reprendrait son empire pour frapper d'un droit proportionnel chacune des deux mutations apparentes qui composent l'opération :

Aux termes de l'article précité de la loi de frimaire, ces conditions se ramènent à trois :

Il faut :

- 1° Que la faculté de déclarer command se trouve indiquée dans le contrat de vente ou dans l'adjudication ;
- 2° Que la déclaration soit faite par un acte public ;
- 3° Qu'elle soit faite et notifiée dans les vingt-quatre heures au receveur de l'enregistrement.

(1) Voir l'argument de CHAMP et RIGAUD : « On doit reconnaître que l'exigibilité du droit proportionnel déterminé pour les déclarations de command, etc... »

Si l'une quelconque de ces exigences de la loi ne se trouvait pas satisfaite, le droit de mutation deviendrait exigible sur la déclaration de command.

En outre, d'après une jurisprudence bien établie celle-ci doit être pure et simple. Elle ne doit comporter aucune modification à la substance du contrat primitif. Le prix et les conditions de la vente doivent être rapportés sans changement.

Si le commandé venait à modifier les stipulations de la vente, il se comporterait en véritable propriétaire et la transmission au command prendrait les caractères d'une revente passible d'un nouveau droit de mutation. (Cass. 31 janv. 1814 : J. E. 4784 ; Cass. 18 février 1839 ; Inst. 1590, § 3 — Cass. 5 mai 1857, D. 57-1-250 ; Versailles 26 mai 1864, R. P. 1957 ; J. E. 17956.)

II. — DU MANDAT ET DE LA CLAUSE DE PORTE-FORT

A la différence de la déclaration de command les acquisitions faites avec l'intervention d'un mandataire ou d'un porte-fort ne mettent pas en cause, en raison des règles spéciales au mandat et à la convention du porte-fort, le principe fiscal de la propriété apparente.

Lorsqu'un mandataire achète pour le compte d'autrui, la propriété se fixe immédiatement et irrévocablement sur la tête du mandant. (Code Civil 1998.) Elle ne repose jamais, même provisoirement sur la tête du mandataire ; il y a mutation unique, même en droit fiscal puisque le propriétaire actuel a été saisi dès l'origine et il n'est dû qu'un seul droit proportionnel.

Il en est encore de même, dans l'hypothèse du porte-fort : On donne ce nom à la personne qui s'engage dans

une convention au nom d'un tiers, en promettant le fait de celui-ci : « On peut, dit l'article 1120 du Code Civil, se porter fort pour un tiers, en promettant le fait de celui-ci, sauf l'indemnité contre celui qui s'est porté fort ou qui a promis de faire ratifier, si le tiers refuse de tenir l'engagement. »

D'après le texte et les auteurs (CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD I, 205 ; MAGUERO T. A. V° Stipulation pour autrui), il faut distinguer deux situations : ou bien le porte-fort promet que le tiers ratifiera, ou seulement qu'il passera le contrat. Dans le dernier cas, si nous supposons qu'il s'agisse d'une acquisition à réaliser, il n'y a pas transfert de propriété : il n'est pas perçu de droit de mutation.

Si, au contraire, le contractant fait l'acquisition d'un immeuble au nom d'une personne dont il promet la ratification, le droit proportionnel est immédiatement exigible sur le contrat, car il est actuel et parfait : la convention de porte-fort s'analyse civilement en une gestion d'affaires qui produit immédiatement ses effets.

« Jusqu'à la ratification, en effet, le contrat bâti sur
« la clause de porte-fort n'a évidemment qu'un carac-
« tère provisoire, mais il existe cependant et est obliga-
« toire : chacune des parties a consenti à courir les ris-
« ques du procédé, afin de donner immédiatement vie
« au contrat : aucune d'elles ne peut donc se refuser à
« l'exécuter » (M. Savatier *la clause de porte-fort dans la pratique contemporaine*, article du *Répertoire général pratique du Notariat*, année 1928, n° 21592)
M. Wahl se prononce en faveur de la perception immédiate des droits pour des raisons analogues :

« L'acte accompli par un porte-fort est soumis aux
« mêmes droits que s'il était fait par la personne au nom
« de laquelle agit le porte-fort;

« Le porte-fort promet le fait de cette personne
« (Code Civil 1120); il s'engage donc à ce que les droits
« qu'il confère soient définitifs et contracte ainsi l'enga-
« gement que contracterait si elle agissait elle-même
« cette personne.

« A la vérité, si la ratification n'intervient pas, le
« tiers avec lequel le porte-fort a contracté ne peut exiger
« l'exécution de l'engagement en nature et n'a qu'une
« action en indemnité contre le porte-fort, mais cette
« solution qui dérive de la nature des choses n'empêche
« pas que ce tiers n'ait stipulé l'exécution du contrat ».

Lorsque la ratification du tiers intervient, le contrat devient définitif. Les obligations et les droits dont il avait pour but d'investir le tiers sont rétroactivement consolidés à partir du contrat lui-même, conformément aux règles de la gestion d'affaires ratifiée : Le porte-fort est considéré comme ayant acquis dès le jour où le porte-fort a promis pour son compte : il n'y a en réalité qu'une seule mutation, et l'acte de ratification qui se présente avec les caractères d'une ratification ne saurait donner lieu qu'à un droit fixe.

Il serait contraire aux principes élémentaires qu'une acquisition directement faite au nom d'une personne puisse être considérée comme une double mutation.

La jurisprudence a sanctionné ce système et les auteurs sont unanimes à en reconnaître le bien fondé.

Toutefois, un certain nombre d'entre eux étayaient leur solution sur les idées différentes de celles qui ont été rap-

pelées. Le *Traité alphabétique* de Maguero, le *Dictionnaire des Rédacteurs* s'appuient sur une analyse différente des effets de la clause de porte-fort, controversée en droit civil et qui se ramène à ceci : « lorsqu'un stipulant contracte pour un tiers dont il promet la ratification, il contracte en même temps pour lui, pour le cas où la ratification du tiers ne se produirait pas. Jusqu'à ce moment, le porte-fort est acquéreur sous la condition résolutoire de l'acceptation du tiers : quel que soit le bénéficiaire définitif, l'acte d'acquisition opère mutation certaine : il donne nécessairement lieu à l'exigibilité d'un droit de mutation. Si, ensuite, le tiers ne ratifie pas, il est évident qu'il demeure entièrement étranger à toutes les conséquences de l'acte passé par le porte-fort et ce dernier reste propriétaire incommutable ; s'il ratifie, l'effet rétroactif de la ratification fait entièrement disparaître la personne du porte-fort et le premier acte devient le titre de propriété du tiers bénéficiaire.

Le *Dictionnaire des Rédacteurs* s'exprime ainsi : « Quant au porte-fort, il ne s'est engagé que pour le cas où le tiers ne ratifierait pas, et si la ratification intervient, c'est ce dernier qui est censé propriétaire *ab initio* » Maguéro (T. A. V^e mutation secrète n^o 41) dit de même :

« La ratification de l'acquéreur réel rétroagit au jour de l'acquisition, de sorte que le porte-fort est considéré désormais comme n'ayant jamais eu la propriété même apparente des biens transmis ; aucun effet translatif ne résulte donc de l'acte de ratification et la perception d'un nouveau droit de mutation sur ce contrat manquerait de base. »

Les auteurs en question s'appuient sur l'autorité d'Aubry et Rau (IV § 343 *ter*), Demolombe : (obligation I, 224), Champ. et Rigaud (I, 208 et s.) ; ils invoquent également un arrêt de la Cour de Limoges du 10 août 1850 rapporté au Sirey (52, 2, 385) mais cet arrêt ne semble pas concluant car, s'il décide que celui qui, dans un acte de vente s'est porté fort pour l'acquéreur non présent au contrat, devient acquéreur pour son propre compte en cas de refus de ratification, il se trouve rendu dans une espèce complexe où d'autres considérations ont pu peser sur la décision des juges.

Il s'agissait en effet d'une vente qui avait pour objet de couvrir l'acquéreur d'un cautionnement donné pour le vendeur, lequel cautionnement restait à la charge du porte-fort.

La validité de leur raisonnement reste en définitive subordonnée à la question de savoir si le porte-fort ne devrait pas au cas où le tiers refuse de ratifier, exécuter lui-même l'obligation promise, pour se soustraire aux dommages-intérêts. La jurisprudence ne s'est pas prononcée formellement sur ce point (1).

Il est intéressant d'observer que les auteurs dont on vient de parler ont été amenés logiquement à faire de la clause de porte-fort une véritable exception au principe de la propriété apparente. Maguéro le dit clairement : « la règle générale, suivant laquelle l'acte ultérieur qui dessaisit le propriétaire apparent des biens qui reposent sur sa tête pour en investir le propriétaire réel, opère une seconde mutation, cesse de s'appliquer, dès lors que

(1) *Contra*, Grenoble, 16 août 1854, D. P. 55-2-78.

l'acquisition a été faite par un porte-fort pour le compte d'une autre personne »; et plus loin: « mais cette exception aux principes de la propriété apparente ne saurait être étendue au delà de son objet ». La Régie adopte la même façon de voir. Si l'on rattache, au contraire, le procédé juridique du porte-fort aux principes de la gestion d'affaires, il est impossible d'y voir une exception au principe fiscal qu'on vient de rappeler. On reste dans un domaine qui lui est fermé. Dès l'instant où l'on admet que le porte-fort ne peut jamais être considéré comme propriétaire même apparent parce qu'il contracte seulement une obligation de faire qui n'a rien de commun avec le contrat qu'il s'agit de faire ratifier, il n'y a pas de place pour la théorie énoncée. On est tout à fait en dehors de la situation qu'elle régit; il ne peut être question d'exception.

Quelle que soit l'argumentation que l'on ait approuvée, on aboutit à la même conséquence en droit fiscal: la ratification ne donne jamais ouverture à un second droit de mutation. Toutefois l'intérêt de la distinction que l'on a faite réapparaît, lorsqu'on suppose que la ratification n'a pas eu lieu. Qu'en résulte-t-il au point de vue fiscal? d'après M. Wahl, un second droit serait dû, si les parties déclaraient par un acte intervenu après le refus du tiers que la chose appartiendrait au porte-fort. (Sauf bien entendu, s'il avait été convenu dans l'acte même d'acquisition qu'à défaut de ratification, la chose deviendrait la propriété du porte-fort.)

Et il en donne la raison: « le défaut de ratification devait avoir pour effet d'empêcher le transfert de propriété: si ce transfert s'opère au profit du porte-fort, une mutation nouvelle s'opère. »

Dans l'opinion des derniers auteurs au contraire, le stipulant devient obligatoirement propriétaire, si le tiers n'accepte pas : il n'y a qu'une mutation et un seul droit est exigible.

Ce cas particulier mis de côté, le principe reste intact : il est incontestable que la ratification de la personne pour laquelle l'acquisition a été faite par le porte-fort ne donne pas ouverture à un nouveau droit de mutation. Pour qu'il en soit ainsi, il faut cependant que le porte-fort, ait agi réellement pour le compte d'un tiers et sous réserve de son acceptation.

S'il était démontré qu'il avait acquis en réalité de ses deniers et pour son compte personnel, en réservant seulement au tiers désigné la faculté de reprendre le bénéfice de l'acquisition à des conditions différentes de celles qui avaient été convenues dans l'acte d'achat (prix majoré, charges supplémentaires, etc.), une nouvelle mutation passible d'un droit se réaliserait au moment où interviendrait l'acceptation du tiers.

La Cour de Cassation a jugé dans ce sens le 5 mars 1857 (S. 57-1-538 ; J. E. 16526) que si une personne a acheté un immeuble pour le compte d'une ville moyennant un prix payé de ses deniers, en stipulant que la ville ne profitera de l'acquisition qu'à la charge de construire une salle d'asile sur le terrain et de lui servir une rente viagère, l'acte constatant l'acceptation de la ville donne ouverture à un nouveau droit de vente distinct de celui qui a été perçu sur le premier contrat (Instr. 2114 § 2).

§ 3. — *Applications à divers cas de partage*
et de simulation

Les principales applications de la théorie de la propriété apparente rencontrées jusqu'ici en matière de mutation d'immeubles supposaient l'intervention d'un prête-nom, sur la tête de qui la propriété reposait ostensiblement avant d'être transmise à l'acquéreur réel.

La jurisprudence a fait intervenir ce principe fiscal dans d'autres domaines : en cas de partage notamment, puis au cas où une contre-lettre constate qu'une vente a été simulée.

I. — PARTAGE .

Le principe fondamental de l'effet déclaratif du partage qui gouverne les conséquences de cet acte en droit civil devait également déterminer les règles fiscales de la perception des droits.

Le partage d'indivision pur et simple n'est pas translatif de propriété, chaque co-partageant étant censé tenir ses droits de l'auteur commun, dès l'origine; à l'égard de l'enregistrement, il n'opère pas davantage mutation; aussi, la loi de frimaire l'avait-elle tarifé à un droit fixe de 3 francs, qui, s'il fut transformé successivement en

un droit gradué, puis en un droit proportionnel (1) ne peut encore aujourd'hui être considéré comme un droit de mutation à cause de la modicité de son taux : 0,60 %. C'est ce tarif qui frappera les changements opérés dans la propriété, lorsqu'ils ont eu lieu à titre de partage.

Mais, pour que le partage puisse être considéré comme étant purement déclaratif en droit fiscal et pour qu'il échappe à la perception du droit de mutation, il faut que les co-partageants justifient de la co-propriété des biens partagés. C'est la disposition expresse de l'article 68 § 3 n° 2 de la loi du 22 frimaire an VII (code enregistr. art. 271 § 5 n° 1).

Si l'un d'entre eux était seul propriétaire apparent de l'immeuble, qui est reconnu ensuite dans l'acte de partage appartenir indivisément à toutes les parties concourantes, un droit de mutation est exigible sur le changement de propriété partiel qui s'est opéré.

Ainsi que le dit M. Maguéro (T. A. V° mutation secrète), « le prétendu partage revêt un caractère franchement translatif, dès lors que les biens qui en font l'objet, au lieu d'être la co-propriété de tous les contractants appartiennent exclusivement à l'un d'eux. L'acte opère alors, sans contredit, un changement dans la propriété apparente et tombe sous l'application du droit proportionnel de mutation ».

(1) L. 22 frimaire an VII, art. 68, § 2, n° 2, 3 francs.

L. 28 avril 1816, art. 45, n° 3, 5 francs.

L. 28 février 1872, art. 1, n° 5 (droit gradué).

L. 28 avril 1893, art. 19, 0,15 %.

L. 22 avril 1905, art. 5, 0,20 %.

L. 29 juin 1918, art. 15, 0,50 %.

L. 20 mars 1924, art. 3, 0,60 %.

Cela a été jugé par la Cour de Cassation (Civ. 6 décembre 1813, Dalloz V° Enreg. n° 2566; Req. 16 fév. 1881; S. 82, 1, 135; Inst. 2650, § 6).

Ce dernier arrêt ne cherche pas, comme le font les auteurs, à motiver sa décision par un appel à la théorie de la propriété apparente (MAGUÉRO, précité) où aux conditions de fonctionnement de la règle de l'effet rétroactif du partage (*Dictionnaire des Rédacteurs*) ; il se borne à constater que l'acte a le caractère d'une véritable vente :

Cet exemple constitue un des nombreux cas d'intervention inopportune de la théorie de la Propriété apparente, qui seront signalés dans la conclusion de cet ouvrage.

Attendu que l'acte du 22 août 1872² qualifié partage, intervenu entre le Duc d'Alménara Alta et de Fivaller Velaz porte que, avant, comme après le décès de sa mère survenu le 19 octobre 1834, d'Almenara a possédé les biens litigieux ; qu'il est constant que d'Alménara s'est fait inscrire en 1840 au rôle de la matrice cadastrale comme seul propriétaire des immeubles situés à Ille ; qu'il a passé seul de 1840 à 1864 des baux pour les divers immeubles litigieux ; que seul, à l'occasion d'usurpations commises par la vile d'Ille sur une pièce de terre, il a soutenu un procès sur lequel est intervenu un jugement du Tribunal de Prades, en date du 24 avril 1839 ; que seul encore en 1844 et 1851, il a vendu partie des immeubles.

Attendu que ces faits et circonstances de la cause ne permettent pas de penser que les biens litigieux appartenissent indivisément en 1872 à d'Alménara et de Fivaller Velaz, et qu'ils aient pu être, à cette époque, l'objet d'un partage entre eux, mais démontrent au contraire que d'Alménara en était propriétaire exclusif.

D'où il suit que le jugement attaqué, en disant que l'acte du 22 août 1872 était une véritable vente, en déboutant la

dame Mercédès de Ferrès y Maureza de Cordova de son opposition à la contrainte, et en la condamnant à payer à l'Administration de l'Enregistrement la somme de 12.698 francs 88 centimes montant de la contrainte, loin de violer les articles visés au pourvoi, en a fait une saine application. Rejette.

Si, au lieu d'un acte de partage, c'est un jugement qui reconnaît à une ou plusieurs personnes un droit de co-propriété sur l'immeuble acheté par un tiers, il modifie l'état de la propriété apparente, et donne ouverture à un nouveau droit de mutation (1). En sens inverse, il y a, dit-on, encore changement dans la propriété apparente, quand un immeuble acquis en commun par plusieurs personnes, devient plus tard la propriété exclusive de l'une d'elles, soit en vertu d'un jugement, soit par l'effet d'une clause de l'acte d'acquisition.

(Cass. 3 mars 1851 (2), 19 mars 1855 (3), Instr. 2042 § 1).

L'espèce qui a donné lieu à l'arrêt du 19 mars 1855 est la suivante :

Le 5 juillet 1845, le propriétaire d'un terrain situé à Reims en fit vente aux sieurs Bureau père et fils, et au sieur Morel moyennant le prix de 12.000 francs. L'acte porte les stipulations suivantes :

« M. Bureau fils, M. Morel et M. Bureau père déclarent ici que l'immeuble par eux acquis, ensemble les constructions et augmentations qu'ils pourraient y faire à l'avenir, demeureront la propriété de l'un ou de l'autre, d'après les distinctions et sous les éventualités suivantes :

(1) Ch. Civ. 26 nov. 1855, précité, S. 56-1-358.

(2) S. 51-1-175.

(3) S. 55-1-837.

1° Si MM. Bureau fils et Morel sont tous deux existants à l'époque du 1^{er} juillet 1852, ils seront seuls propriétaires par indivis et chacun pour moitié.

2° Si l'un de MM. Bureau fils et Morel venait à décéder avant cette époque, le survivant aura seul les mêmes droits de propriété pour la totalité, exclusivement aux héritiers du prédécédé.

Dans ces deux hypothèses, M. Bureau père serait réputé n'avoir jamais été acquéreur avec eux et son intervention aux présentes serait comme non avenue.

3° Si MM. Bureau fils et Morel venaient à décéder tous deux avant ladite époque du 1^{er} juillet 1852, M. Bureau père étant encore existant, alors, mais pour ce cas seulement, ce dernier demeurerait seul propriétaire de l'immeuble avec tous ses accessoires et dépendances et il serait réputé avoir été seul acquéreur, en vertu des présentes et à l'exclusion de tous héritiers et représentants de MM. Bureau fils et Morel.

Le 11 mars 1851, les sieurs Bureau fils et Morel convinrent, en modifiant les conventions premières, que les héritiers de celui d'entre eux qui prédécéderait l'autre demeureraient co-propriétaires de l'immeuble avec ce survivant.

Le sieur Bureau fils est décédé quelque temps après. Par suite de ce décès qui réalisait la condition de l'acte du 5 juillet 1845, d'après laquelle le sieur Bureau père devait cesser d'être considéré comme propriétaire, les héritiers du sieur Bureau fils et le sieur Morel se trouvèrent investis de la toute propriété de l'immeuble. En cet état, l'Administration de l'enregistrement a décerné, contre les héritiers Bureau et le sieur Morel une contrainte en paiement d'un droit proportionnel à raison de la mutation de

propriété du tiers appartenant au sieur Bureau père, qui, par l'effet de l'événement de la condition était passé sur la tête de ses co-acquéreurs.

Les héritiers Bureau et le sieur Morel ont résisté à cette demande, mais le 8 septembre 1854, intervint un jugement du Tribunal Civil de Reims qui valida la contrainte et sur pourvoi la Cour de Cassation rendit l'arrêt suivant :

Attendu en droit que la propriété ne peut jamais être incertaine. Attendu que l'immeuble acquis indivisement par trois personnes devient à l'instant la propriété de ces trois personnes et ne peut plus postérieurement, quelles que soient les stipulations du contrat, passer pour la totalité sur la tête de l'une ou de deux de ces parties, sans donner ouverture à un droit de mutation, et que, pour l'avoir ainsi décidé, le jugement attaqué, loin d'avoir violé la loi, en a fait une juste application (1).

En vertu du même principe, les tribunaux ont jugé à plusieurs reprises que si une acquisition avait été faite par plusieurs propriétaires, sans attribution de part, ces derniers étaient censés avoir des droits égaux dans l'immeuble, de sorte que s'il intervenait par la suite une attribution par parts inégales, ils s'opérerait une transmission partielle au profit des co-partageants avantagés, de tout ce qui excédait leur part virile, donnant lieu à la perception du droit de mutation, en l'espèce du droit de soulte.

Cass. 2 mai 1808 ; J. E. 2934.

(1) Jugé dans le même sens : Chartres, 1^{er} août 1873, J. E. 19685. — Seine, 4 avril 1877 : Rp. 4747.

Tribunal Evreux, 15 avril 1837 ; J. E. 11768.

Trib. Narbonne, 12 juin 1850 ; J. E. 14989.

Trib. Lyon, 1^{er} mars 1906 ; J. E. 27312.

Ce dernier jugement est très motivé :

Attendu qu'aux termes d'un acte passé devant M^e Mortier, notaire à Limonest (Rhône), le 11 novembre 1902, Blaise Serme et Jean-Marie Serme, son fils, ont acquis conjointement et solidairement entre eux, des époux Ponchon de Saint-André, moyennant le prix de 55.000 francs payé comptant, un domaine dit de « la Bocardièrre » situé sur la commune de Dardilly (Rhône) ;

Attendu que cette acquisition a été faite sans que la part dont chacun des deux acquéreurs devenant propriétaire fut indiquée dans l'acte, sans qu'il ait été fait aucune réserve au sujet de la division ultérieure de l'immeuble et sans même que la constatation du paiement immédiat du prix ait été accompagnée d'une déclaration quelconque faisant connaître la somme fournie par chacun des acquéreurs ;

Attendu qu'à défaut d'assignation de parts, les acquéreurs appelés chacun par le contrat de vente à la propriété de la totalité de l'immeuble en sont, dans leurs rapports respectifs, demeurés propriétaires chacun pour moitié, le droit égal de chacun d'eux ramenant nécessairement à cette fraction le droit égal de l'autre ;

...Attendu qu'en déclarant et qu'en reconnaissant plus tard, dans un acte authentique du 9 avril 1903, que le prix d'acquisition du domaine de la Bocardièrre avait été payé par Blaise Serme père, à concurrence de 150/597 et par Jean-Marie Serme fils, à concurrence de 447/597 et qu'il leur appartient par suite, dans les mêmes proportions indivises, les parties ont modifié les rapports de leurs droits à la propriété de ce domaine, tels qu'ils avaient été définis par l'acte originaire du 11 novembre 1902 ; qu'il s'en est suivi une mutation de

propriété portant sur la part dont le lot le plus fort excède la moitié à laquelle avait droit son attributaire ;

Attendu que le droit applicable à cette mutation de propriété est celui de 5,50 établi pour les ventes immobilières, alors qu'il ne s'agit point d'une licitation et que l'indivision continue à subsister entre le vendeur et l'acquéreur.

Une solution de l'Administration du 29 décembre 1874 a tranché dans le même sens, dans une affaire comportant une acquisition conjointe par deux acquéreurs. Elle a décidé que l'achat était réputé fait, sauf preuve contraire, par portions égales, de sorte que le partage postérieur répartissant l'immeuble entre les acquéreurs dans des proportions inégales donnait ouverture au droit de soulte.

Il n'en serait autrement que dans deux cas :

Le premier suppose que la part respective des acquéreurs demeure indéterminée en vertu d'une stipulation formelle du contrat même de vente. L'acte complémentaire fixant l'intérêt de chacune des parties est alors enregistré au simple droit de partage, car la présomption d'acquisition par parts égales se trouve écartée par l'expression claire de l'intention des parties. Le Tribunal de Toulouse a décidé ainsi le 15 mars 1870 (*Journ. des Notaires* 20167).

En second lieu, il n'y aurait pas non plus ouverture au droit de mutation, si l'intérêt respectif des acquéreurs était déterminé en dehors du contrat de vente par un acte distinct passé sans la participation du vendeur, à condition qu'il ait obtenu date certaine avant la vente, pour être opposable à l'Administration.

II. — APPLICATION AUX CONTRE-LETTRES ET A DIVERS CAS DE SIMULATION

C'est encore par application du principe de la propriété apparente que la Cour de Cassation décide que si une contre-lettre constate qu'une vente a été simulée, il y a déplacement de la propriété apparente qui résulte de l'acte ostensible ; il se produit, en conséquence, au point de vue fiscal une véritable rétrocession soumise au droit de mutation, lorsque la contre-lettre est révélée.

On ne saurait trouver la justification de cette perception dans la loi de frimaire an VII. Sans doute, un texte, l'article 40 a trait aux contre-lettres mais il ne vise que celles qui ont pour objet une augmentation du prix stipulé dans l'acte ostensible. C'est donc une théorie jurisprudentielle qui a conduit à cette solution. Elle se fonde sur l'article 1321 du Code Civil, aux termes duquel « les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes; elles n'ont point d'effet contre les tiers ».

Or, la Régie prétend se ranger parmi les tiers auxquels les contre-lettres ne sont pas susceptibles d'être opposées.

On a vu la jurisprudence affirmer ce principe quand il s'agissait de percevoir les droits sur la déclaration faite par un prête-nom au profit d'un acquéreur réel. L'Administration prétend avoir le droit de taxer les actes d'après leur contenu sans tenir compte des intentions des parties. Aussi peu importe que le prête-nom vienne à prouver par la suite qu'il a acheté en réalité pour le compte

d'un mandant ; cela n'évite pas une seconde perception des droits.

A l'égard des ventes simulées, le même principe a été affirmé constamment. Lors de la discussion de l'article 1321 devant le Conseil d'Etat, Tronchet prit la parole pour exprimer l'avis que la règle posée dans l'article 1321 suffisait à garantir l'Administration contre les conséquences des contre-lettres, car elle est, disait-il, un tiers, par rapport à l'acte (1).

La jurisprudence a été du même avis ; la Cour suprême l'a décidé dans plusieurs arrêts (2). Quant à la doctrine, elle approuve également la double perception du droit de mutation sur la vente simulée et sur la contre-lettre pour plus d'un motif : elle invoque, d'abord, l'idée que l'Administration est toujours en droit de taxer les actes d'après leur contenu et que c'est à elle seule qu'il appartient de démonter les simulations qui ont pu être commises. (*Dictionnaire des Rédacteurs*, V^e Contre-lettre). Elle fait valoir ensuite la crainte de la fraude au détriment du Trésor.

La simulation qui n'est pas faite pour tourner la loi ni pour faire obstacle aux droits des créanciers laisse subsister le contrat apparent vis-à-vis des tiers, a-t-on dit : la contre-lettre ne peut détruire la foi due à cet acte ; lors même que le contrat apparent serait entièrement fictif, les intéressés peuvent le maintenir et l'exécuter. Ce serait

(1) Procès-verbal de la séance du 2 frimaire an VII ; FENET, XIII, p. 112-113 ; LOCRIÉ, XII, p. 214-215, n^o 7.

(2) Cass. 25 nov. 1808, 3637 J. E. ; — 14 juillet 1815, 4935 J. E. — Req 20 juillet 1859, S 59-1947.

remettre la tâche que de l'ancien à des successeurs immédiats. Si les parties poursuivent l'accomplissement de leur convention, cette mutation a pour résultat de substituer à l'égard des tiers une nouvelle convention qui permet de continuer au lieu de commencer.

Cependant d'autres soutiennent, à l'inverse, que, depuis qu'en vertu de l'article 1511 C. Civ., l'exigibilité d'un droit de mutation sur la contre-lettre n'est pas dénuée, car elle n'est pas translatrice de sa nature, c'est l'opinion de l'interprétation de Rigaud (op. cit. n° 437).

« Supposer que la contre-lettre a pour effet de produire un transport, c'est manifestement la dénier, « elle est purement indicative à l'égard des parties, « l'égard des tiers, elle n'est pas translatrice. L'article 1511 dit qu'elle est non avenue. Ainsi, dans quelque position qu'il place à la charge de se placer, il ne lui sera pas permis d'y voir un transport.

Cette objection paraît émise au premier abord.

En droit réel, la contre-lettre apparaît comme une preuve que les parties se sont réservées pour constater que le bien n'a pas été véritablement aliéné et qu'il appartenait encore au prétendu vendeur ; ce n'est pas une convention qui serait pour effet d'opérer la transmission d'une situation certaine, mais, cependant, il y a à l'égard des tiers mutation apparente : les tiers créanciers de l'acquéreur peuvent exercer leurs droits sur l'immeuble malgré la contre-lettre. Cela suffit à justifier légalement l'exigibilité du droit de mutation sur l'acte fictif qui produit des effets réels et, par la même, à le justifier également sur

l'acte qui annule un contrat ayant déjà été réalisé, exécuté.

En ce sens, on peut dire que la contre-lettre opère rétrocession et que l'Administration est fondée à réclamer le droit de revente.

La jurisprudence actuelle n'a pas hésité à reconnaître l'exigibilité du droit ; la Cour de Cassation a adopté cette doctrine par deux arrêts du 25 octobre 1808 (précité) et du 20 juillet 1859 (précité).

Ce dernier est ainsi conçu :

Attendu qu'au regard des tiers et de la Régie, l'acte authentique constituait une vente à l'occasion de laquelle des droits ont été régulièrement perçus ; attendu que cet état de choses n'a été changé que par la révélation de la contre-lettre, dont l'effet a été de faire rentrer dans les mains du vendeur les effets mobiliers par lui transmis à un tiers ; que, par conséquent, ce dernier acte, dit contre-lettre ayant produit cette rétrocession, était passible des droits attachés à cette nature de contrat.

Il n'y a à cette règle qu'une exception fondée sur l'article 68 § 1, n° 40 de la loi du 22 frimaire an VII (article 276 § 5, n° 32 du Code) qui soumet au seul droit fixe « les résiliemens purs et simples faits par actes authentiques dans les 24 heures des actes résiliés ». Si donc, la contre-lettre est passée par acte notarié dans les 24 heures et si elle est présentée à l'Enregistrement en même temps que la vente, elle ne saurait être soumise à un second droit de mutation.

Ce cas mis à part, toute contre-lettre constatant la simulation entraîne la perception du droit de mutation.

II. — Mais la simulation peut s'entendre dans un

sens différent de celui où on l'a pris jusqu'à présent. Elle a été envisagée uniquement comme « une convention apparente dont les effets sont modifiés ou supprimés par une autre convention ou contre-lettre, contemporaine de la première et destinée à rester secrète » (1). On peut la concevoir d'une façon plus large, en dehors de toute existence de contre-lettre, la preuve en étant rapportée de façon différente, dans la mesure où l'article 1341 l'autorise, à supposer qu'il trouve ici son application. Elle peut résulter notamment d'un jugement prononçant la résolution d'un contrat apparent. En vertu du principe de la propriété apparente, le droit de mutation était autrefois logiquement perçu en cas de résolution judiciaire du contrat simulé. Un arrêt des Chambres réunies de la Cour de Cassation du 29 décembre 1821 (2) a décidé que le jugement prononçant la résolution de l'acte simulé ne pouvait profiter des dispositions de l'article 68 § 3, n° 7 de la loi de frimaire qui frappe du droit fixe les jugements « portant résolution du contrat pour cause de nullité radicale ».

Attendu, dit l'arrêt, qu'à l'égard des tiers, un acte simulé transfère légalement, sur la tête de l'acquéreur, la propriété de l'objet vendu ; que si, par un changement spontané de leur volonté, les parties ou l'une d'elles provoquent ultérieurement l'annulation de cet acte sous le prétexte de la simulation qui y est intervenue, le nouvel acte ou le jugement qui prononce cette annulation, et qui fait repasser la chose vendue dans les mains du vendeur opère évidemment, au regard

(1) PLANIOL, T. II, n° 1186.

(2) S. 1822-1-175, inst. 1354 § 4.

des tiers, une nouvelle mutation de propriété sujette au même droit d'enregistrement que la précédente.

La décision de cet arrêt n'a plus que la valeur d'un souvenir, car la loi du 18 janvier 1912 a disposé dans son troisième alinéa modifiant l'ancien article 60 de la loi de frimaire, que « l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescission prononcée pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation ».

Et la Régie dans l'Instruction 3337 donne à cette disposition qui, dit-elle, « tend à mettre en harmonie les principes du droit civil et du droit fiscal », une portée générale.

Toutefois, le principe posé par l'arrêt de 1821 continuerait à être appliqué, si le contrat simulé se trouvait annulé par un acte amiablement passé entre les parties : il y aurait lieu à l'exigibilité d'un deuxième droit de mutation.

III. — La simulation peut encore résider dans le fait de cacher un acte réel, en se réservant de le faire apparaître un jour. Ce genre de simulation va donner naissance à des situations complexes régies à la fois du point de vue fiscal par les règles de la propriété apparente et de la simulation.

Un exemple intéressant en est fourni par un arrêt récent de la Cour de Cassation, Chambre Civile, du 25 juillet 1923 (1) dans une espèce rendue à propos de l'enregistrement en Tunisie, mais la règle qu'il a affirmée est

(1) S. 1926-1-328 et la note.

néanmoins susceptible d'une application générale en France.

Une vente d'immeuble moyennant le paiement d'une rente perpétuelle appelée « enzel » avait été constatée par un acte sous seings privés présenté à l'enregistrement. L'Administration trouvant le prix indiqué dans l'acte insuffisant, fit procéder à une expertise, comme le lui permet l'article 5 du décret beylical du 19 avril 1912 organique sur l'enregistrement en Tunisie.

Les experts ayant donné une évaluation beaucoup plus élevée, le redevable sans la contester demanda à prouver qu'en réalité, la vente avait eu lieu à une époque antérieure à l'acte et que l'immeuble avait augmenté de valeur à la suite des travaux effectués par lui. Le Tribunal ordonna une nouvelle expertise pour vérifier ces allégations. La Chambre civile pour justifier la Cassation de ce jugement a invoqué la règle d'après laquelle l'impôt est perçu d'après la propriété apparente résultant de l'acte présenté à l'Enregistrement.

L'arrêt est ainsi conçu :

LA COUR :

Vu l'article 1^{er}, §§ 4 et 5 et l'art. 5 § 1 du décret beylical du 19 avril 1912, organique de l'enregistrement en Tunisie.

Attendu que ces articles soumettent à un droit proportionnel de mutation, les transmissions entre vifs de la propriété des immeubles situés en Tunisie; que ce droit a pour base la valeur vénale de l'immeuble à l'époque de la transmission ;

Qu'il est perçu d'après la propriété apparente résultant des dispositions de l'acte présenté à l'enregistrement ; et que les redevables ne peuvent pas opposer à l'Administration les

simulations auxquelles les parties ont cru devoir recourir, ni les conventions verbales qui modifieraient dans leurs rapports réciproques, la situation juridique établie par l'acte ; que cette règle est d'ordre public ;

Attendu que, par acte sous seings privés, en date du 25 février 1919, enregistré le 5 mars suivant, la Société Maurice Grète et Cie a vendu à Vincenzo Belvisi, moyennant le paiement d'une rente perpétuelle dite *enzel* de 431 francs par an une parcelle de terre située à Belli, Tunisie ; que le droit de mutation a été perçu d'après cette base ; que considérant ce prix comme inférieur à la valeur vénale de l'immeuble à l'époque de la transmission, l'Administration tunisienne a fait procéder à l'expertise suivant les formes spéciales à la matière ; que se prévalant de l'estimation de l'expert elle a assigné Belvisi devant le tribunal civil de Tunis en paiement d'une somme de 7.324 francs à titre de supplément de droits et de droit en sus ; que, sans contester l'évaluation, Belvisi a prétendu que l'acte dont il s'agit, bien que ne contenant aucune indication à ce sujet, avait eu pour but de régulariser une acquisition faite par lui pendant l'année 1916 ; qu'il avait dès cette époque, pris possession de l'immeuble vendu dont la valeur n'était pas alors supérieure au prix stipulé, et que la plus-value provenait de ses travaux de défrichement, de plantation et de construction ;

Attendu que le jugement attaqué a ordonné une nouvelle expertise à l'effet de vérifier ces allégations ;

Attendu qu'en autorisant ainsi le contribuable à prouver que par suite d'accords verbaux, la transmission de propriété qui donnait ouverture au droit de mutation, s'était produite à une époque antérieure à celle résultant de l'acte, le jugement a violé les textes ci-dessus visés. Casse le jugement.

Il est à remarquer que la Cour a élargi l'application de la théorie de la propriété apparente. Dans les exemples rencontrés jusqu'à présent, elle n'y avait eu recours que

dans le but de faire présumer propriétaire au point de vue de l'impôt un individu qui prétendait ne pas l'être ou ne plus l'être.

La Cour invoque cette théorie dans l'arrêt cité pour décider qu'un individu qui se prétendait propriétaire depuis un certain nombre d'années ne l'est au regard de l'Administration que depuis l'époque de la passation de l'acte de vente.

Cet acte pose une apparence à laquelle la Régie doit obligatoirement s'attacher.

Ainsi que le dit la note sous l'arrêt : « C'est une application légitime de l'idée qui est à la base de cette théorie : à savoir que l'Administration doit pouvoir se contenter de s'appuyer sur des faits apparents, les seuls qu'elle soit à même de connaître et qu'il appartient aux intéressés de démontrer que ces faits ne correspondent pas à la situation réelle, ce dont eux doivent avoir les moyens. »

Seulement, d'après les principes généraux, la preuve contraire est admise contre l'apparence, sauf lorsque la loi la refuse, ou qu'il ne servirait à rien de la rapporter parce que cela n'aurait pas pour effet d'éviter la perception des droits (dans le cas de la revente faite par le prête-nom par exemple).

Or, la Cour écarte en l'espèce la possibilité de la preuve contraire en affirmant que « les redevables ne peuvent opposer à l'Administration les simulations auxquelles les parties ont cru devoir recourir ni les conventions verbales qui modifieraient dans leurs rapports réciproques la situation juridique établie par l'acte ».

Cette solution peut paraître sévère :

En résumé, l'affirmation du principe de la propriété apparente a pour effet d'empêcher les redevables qui seraient tentés de le faire, en vue de se soustraire à l'exigibilité d'un nouveau droit de mutation, d'opposer à l'Administration la simulation à laquelle les parties avaient cru devoir recourir.

Il en est ainsi, que la simulation résulte d'une contre-lettre, d'une déclaration rétablissant les faits, ou même indépendamment de toute convention du simple fait de cacher un acte ou un fait réels et d'agir comme s'ils n'existaient pas.

III. — EXTENSION AU CAS DE RÉSOLUTION

L'avantage au point de vue du fardeau de la preuve que trouve la Régie à invoquer la théorie de la propriété apparente a pour effet de l'amener à y faire appel dans certaines hypothèses où l'on est étonné de la rencontrer.

La Cour de Cassation la soutient dans cette voie. C'est ainsi qu'un arrêt récent de la Chambre des Requêtes du 16 mars 1925 (S. 1926-1-347) en a fait l'application au cas de résolution amiable d'une vente pour défaut de paiement de prix.

Attendu que lorsque la propriété d'un immeuble vendu se trouve replacée sur la tête du vendeur primitif, cette modification dans l'état apparent de la propriété constitue, au regard de la loi fiscale, une mutation ou rétrocession sujette à l'impôt.

Attendu qu'il est constant en fait que la veuve Tresguerras n'a pas eu recours à la juridiction civile pour faire prononcer la résolution de la vente du 20 juillet 1912 ; que, se fondant sur l'adhésion de la dame Germain résultant de la lettre du 21 octobre 1915, elle a revendu personnellement le

domaine de Tavernel au sieur Comte, ce qui implique nécessairement une reprise de possession de sa part ; et par voie de conséquence, un déplacement de propriété, lequel est passible du droit de mutation édicté par l'article 4 de la loi du 27 ventôse an IX et du droit en sus prévu par la loi du 23 août 1871.

Il est permis de se demander dans quel but l'arrêt en question s'appuie sur la théorie de la propriété apparente, alors que la solution à laquelle il aboutit résulte strictement, ainsi que le dernier considérant de l'arrêt le fait remarquer, d'un texte de loi, l'art. 69 § 7, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII et de l'art. 12 de la loi du 27 ventôse an IX, assujettissant au droit proportionnel la résolution amiable.

Cela semble inutile et ne s'explique guère que par la volonté de la Régie de faire affirmer sans cesse une théorie dont elle entend faire un usage de plus en plus grand parce qu'elle y trouve une facilité de preuve. Dans l'espèce **en** question, cela revenait à prétendre qu'elle aurait pu réclamer un droit de mutation, même si elle n'était pas arrivée à prouver la résolution amiable.

Il y a, certes, là, un véritable abus de la présomption qui résulte de la propriété apparente, dont l'intérêt pour la Régie elle-même ne se comprend même pas, car toute présomption, et cela a été jugé quant à la propriété apparente, est susceptible d'être détruite par la preuve contraire.

CHAPITRE III

L'APPLICATION DU PRINCIPE DE LA PROPRIÉTÉ APPARENTE AUX MUTATIONS PAR DÉCÈS

Combiné avec le principe d'après lequel le décès est le fait générateur du droit de mutation, la règle de la propriété apparente aboutit à cette conséquence que le droit de mutation est exigible sur tous les biens dont le défunt avait la propriété apparente au jour du décès, c'est-à-dire sur tous les biens qui sont présumés lui appartenir ou dont un titre d'acquisition lui a conféré la propriété au moins apparente.

C'est particulièrement en matière de mutation par décès que la Cour de Cassation a fait de nombreuses applications de cette théorie et c'est la raison pour laquelle nous avons déjà eu recours à cette jurisprudence dans le précédent chapitre.

De nombreuses instructions de la Régie en ont fixé les détails (1). L'une d'elles, l'Instruction 2650, § 1^{er} contient

- (1) Cass. Civ., 22 avril 1850 : inst. 1875 P. 9.
» » 5 décembre 1871, inst. 2434-3 D. P. 72-1-110.
» » 22 novembre 1875 : inst. 2542-1-S. 76-1-182.
» » 11 avril 1877^e : inst. 2575-2-D. P. 77-1-199.
» » 13 décembre 1881 : inst. 2664-3-D.P. 82-1-228.
» Req. 18 août 1884 : instr. 2705-6 D. P. 85-1-261.
» » 18 juillet 1892 : inst. 2834-2 D. P. 92-1-628.

l'affirmation complète du système : « C'est un principe
« fondamental et aujourd'hui bien constant en jurispru-
« dence que l'impôt de mutation est perçu d'après la pro-
« priété apparente.

« L'Administration, en effet, n'a ni le droit, ni le
« le moyen de contester la sincérité des actes, et il ne
« lui appartient pas de rechercher si la situation juridique
« dans laquelle les parties se sont ostensiblement placées
« représente leurs véritables intentions.

« Par conséquent dès qu'il s'opère dans cette situa-
« tion un changement apparent qui déplace les valeurs,
« la mutation existe et donne ouverture à l'impôt, quand
« même, elle ne serait pas reconnue par le droit commun,
« ou qu'elle y revêtirait un autre caractère.

« L'Administration ne règle donc ses perceptions que
« d'après les règles régulièrement portées à sa connais-
« sance par l'enregistrement et constatant l'état de pro-
« priété apparente des biens sujets aux droits.

« On ne peut, pour éviter ou réduire ces perceptions,
« invoquer contre elles ni conventions verbales, ni actes
« non enregistrés. »

En vertu de ce principe, tout bien dont le défunt était propriétaire apparent à l'époque de son décès devrait être, sans distinction, soumis à la perception du droit de succession, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de la propriété réelle.

Conformément à la méthode indiquée, nous allons rechercher les applications les plus saillantes qui ont été faites par la jurisprudence de cette théorie, en nous attachant particulièrement à la question de savoir dans quel

cas la preuve contraire a été admise. Il y aura lieu également de grouper en un paragraphe les dispositions législatives qui paraissent avoir été inspirées directement de ce principe.

Grâce aux observations réunies, il sera loisible dans la conclusion de cette étude, de porter un jugement d'ensemble sur cette règle de la propriété apparente, et sur son véritable sens.

L'ordre adopté dans ce chapitre sera celui qu'exige le souci des faits, l'ordre pratique, indépendant de toute classification faite en vertu d'une conception *a priori* ; il conduit à étudier successivement la propriété apparente des immeubles et celle des meubles.

SECTION I

De la propriété apparente des Immeubles

Comme en matière de mutations entre vifs d'immeubles, l'apparence de propriété va résulter soit des présomptions, soit des titres ou contrats soumis à l'enregistrement ou parvenus à sa connaissance.

§ 1^{er}. — *De l'apparence résultant des diverses présomptions*

Aux termes de l'article 12 de la loi de frimaire an VII « la mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit est suffisamment établie pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiements par lui faits d'après

ce rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit. » Les conséquences de cette disposition ont été relatées précédemment ; qu'il suffise ici d'observer que les présomptions ont toute leur force d'application à l'égard des immeubles détenus par le défunt, que celui-ci est réputé propriétaire des immeubles au sujet desquels la double condition exigée par la loi se trouve remplie, c'est-à-dire l'inscription au rôle de l'impôt foncier et l'acquiescement de l'impôt. Une semblable solution doit être apportée aux immeubles au sujet desquels le défunt a passé des baux, des transactions, ou d'autres actes en qualité de propriétaire (1).

La Régie se trouve donc autorisée à réclamer le droit de mutation par décès sur les immeubles, lorsque les faits énoncés par l'article 12 peuvent être relevés contre le défunt. Or, il s'agit bien ici de propriété apparente, puisqu'on a recours à une présomption fiscale sans effet civil.

Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que les faits ou actes indiqués par l'article 12 comme susceptibles de prouver la mutation ne constituent que des présomptions légales, *juris tantum* et que par suite ces présomptions sont susceptibles d'être détruites par la preuve contraire. Quant à la manière dont cette preuve doit être administrée, il faut reconnaître avec M. Maguéro (2) que « les présomptions de l'article 12, lorsqu'elles consistent dans l'inscription au rôle et les paiements de la contribution

(1) Cass. 8 mai 1826, I, 1200, § 13.

Cass., 18 novembre 1835, I, 1513, § 5.

(3) MAGUÉRO T. A., V^e Succession, n^o 371.

foncière, ne sauraient être utilement combattues que par des justifications positives et probantes : de simples allégations ou la production d'actes sous signatures privées n'ayant pas acquis date certaine » (C. C. 1328) devraient être considérées comme dénuées de toute valeur juridique. Enfin par application des règles du droit commun, la jurisprudence admet aussi les présomptions de fait, susceptibles de démontrer la propriété du défunt, à condition qu'elles soient graves, précises et concordantes.

Il est encore une présomption de propriété dont il faut parler : c'est celle qui résulte de l'article 553 du Code Civil ; on sait que les constructions élevées sur un terrain appartiennent en principe au propriétaire du sol. Ce dernier en est donc propriétaire apparent par le jeu de la présomption, tant que la preuve contraire autorisée par le texte n'est pas rapportée.

Il faudra donc faire figurer en principe dans la déclaration de succession les constructions édifiées sur un terrain appartenant au *de cuius*. (Seine 27 juillet 1909, *Revue Enr.*, 4967.)

Des difficultés se sont élevées parfois sur la question de savoir quel est le propriétaire de constructions élevées par un locataire au cours d'un bail. Une distinction doit être faite : Si le bail de terrain prévoit l'obligation pour le preneur d'élever des constructions devant rester la propriété du bailleur sans indemnité à la fin de la location, les constructions doivent être considérées au décès du bailleur comme faisant partie de sa succession, s'il n'a pas renoncé au droit d'accession. Mais si le bail donne seulement la faculté d'acquérir les constructions au bailleur,

la succession de ce dernier, ouverte avant l'expiration du bail ne comprend pas les constructions qui restent la propriété du locataire.

§ 2. — *De l'apparence résultant des titres et contrats*

Les règles dont on a vu l'application en matière de mutation entre vifs d'immeubles, pour l'assujettissement à l'impôt des mutations apparentes se retrouvent en matière de mutation par décès. La difficulté est de même nature. On a vu que l'Administration s'attachait surtout pour établir l'existence d'une mutation entre vifs à prouver la qualité de propriétaire apparent du nouvel acquéreur plutôt que de saisir le fait de la mutation en lui-même. En matière de mutation par décès, la Régie se trouve devant un problème analogue, puisque c'est la preuve de la propriété ostensible du défunt qu'il s'agira de rapporter. Cette preuve résultera des titres soumis à l'enregistrement ou parvenus à sa connaissance.

Une première application que la jurisprudence a faite du principe de la propriété apparente se rencontre en matière de prête-nom.

1. — SITUATION DE L'ACQUEREUR PRETE-NOM

DEVANT L'IMPOT

A l'égard de l'Administration, toute transmission d'immeubles s'opère au nom de l'acquéreur désigné dans l'écrit soumis à l'enregistrement. La propriété ne pouvant demeurer incertaine, dit la Régie, cet acquéreur se trouve immédiatement investi des biens transmis, de sorte que la

propriété des immeubles que le défunt avait achetés en son nom personnel en vertu d'actes lui attribuant la qualité d'acheteur repose exclusivement sur sa tête, alors même qu'il aurait agi en qualité de prête-nom d'un tiers.

Dès lors, si l'acheteur apparent décède avant d'avoir rétrocédé l'objet de son acquisition à celui dont il n'est que le prête-nom, la propriété desdits biens est transmise à ses héritiers et donne lieu à la perception du droit de succession, comme toutes les valeurs faisant partie de son patrimoine. C'est ce que la Cour de Cassation a décidé formellement par un arrêt de la Chambre Civile du 5 décembre 1871 (1) rendu dans les circonstances suivantes : Un mari, de nationalité polonaise avait acquis des immeubles en France, en son nom personnel, sans déclaration de command ni d'emploi au profit de sa femme.

Or, ces immeubles avaient été payés avec des deniers appartenant à celle-ci, et l'intention du mari avait été d'acheter pour sa femme. Il a jugé cependant que les immeubles en question appartenaient intégralement au mari, parce qu'il avait acheté en son nom.

Attendu qu'il est reconnu en fait que dans les actes d'acquisition des immeubles et créances dont il s'agit, Auguste Potocki a stipulé seul et en son nom personnel ; qu'en conséquence, et quelle que soit l'origine des deniers qui ont servi à les acquérir, il a été, en l'absence de toute déclaration de command ou d'emploi, investi de l'entière propriété desdits biens, à l'exclusion de sa femme Alexandrine Potocka qui n'y a aucun droit, conformément à la loi polonaise qui a régi leur union conjugale ; qu'il suit de là qu'à la mort d'Auguste Po-

(1) S. 1871-1-248.

tocké, les héritiers ont dû dans les délais et sous les peines de droit, comprendre parmi les valeurs dépendantes de la succession ces immeubles et créances pour la liquidation et la perception des droits de mutation par décès sans distraction des reprises de la femme, lesquelles s'exercent sur les biens propres du mari, non à titre de propriété, mais de simple créance garantie par une hypothèque d'ailleurs établie par la loi polonaise elle-même.

Cette théorie a été appliquée fréquemment par la Cour de Cassation. Les exemples les plus nombreux ont trait à l'acquisition faite par un prête-nom, soit pour le compte d'une Société, soit pour le compte d'une Congrégation.

On a vu dans le chapitre précédent que toute acquisition d'immeuble faite par un associé en son nom personnel, mais en réalité pour le compte d'une Société, même régulièrement constituée, ne peut passer ensuite sur la tête de cette société sans acquitter un second droit de mutation. La preuve rapportée ensuite que le prête-nom n'avait jamais voulu acheter pour son propre compte, et qu'il était convenu qu'il opérât au profit de la société, n'a pas pour effet d'enlever à l'acte de retrocession le caractère translatif qu'il revêt en droit fiscal. La même assimilation de la propriété apparente à la propriété réelle au point de vue de l'impôt a été faite en vue de l'exigibilité des droits de mutation par décès sur les immeubles possédés par le défunt, alors qu'il était démontré que le *de cujus* avait acquis ces immeubles pour le compte d'une société dont il était l'un des associés.

La raison donnée à l'appui de cette solution est la suivante : une Société, par le fait même qu'elle constitue une personne morale a un patrimoine propre qui ne se confond

[illegible]

Les pinnacles qui se succèdent sur le front ou-
vert de la montagne au sud :

(cont.)

6. *Cor. Ray*, 12 juillet 1892, La Pêche, 3 3/4-5 1/2, l'air.

L. arida Du. 11 April 1897, San Juan de los Rios.

[illegible][illegible]

cette raison qu'il n'en était pas tenu compte, bien que les intéressés eussent prouvé que l'Administration avait déjà reconnu son existence et perçu en fait le droit de mutation par décès sur les créances sociales.

Des considérants de l'arrêt, il résulte qu'il est indifférent que la société fut ou ne fut pas opposable à l'Administration ; que la propriété apparente étant prouvée, le juge n'avait pas à prendre parti sur l'existence d'une société invoquée en vain :

Attendu qu'aux termes du jugement d'adjudication du 18 avril 1866, et de la déclaration de command du 21 du même mois, Marcelin-Charles Martelet a été investi de la propriété de la maison sise à Paris, rue de la Roquette prolongée n° 18 ; qu'au décès de l'adjudicataire, ladite maison, restée en sa possession, devait dès lors être comprise par le demandeur son légataire universel parmi les valeurs dépendant de la succession pour la liquidation et la perception du droit de mutation par décès ;

Que le demandeur oppose vainement qu'en fait, la maison avait été acquise pour la Société formée par acte sous seings privés du 12 février 1844 entre lui et son frère décédé, et dont l'existence reconnue par l'Administration elle-même par délibération du 30 décembre 1873 ne pourrait plus en droit être niée par elle ; qu'en effet, les actes d'adjudication de 1866 constatent que « l'adjudication est pour le compte de M. Marcelin-Charles Martelet, banquier, demeurant à Lure, ce qui est accepté par M. François Thiébault-Martelet, propriétaire demeurant audit Lure, au nom et comme ayant charge et pouvoir du susnommé ainsi qu'il le déclare.

Qu'en présence d'une telle déclaration, il n'y a pas à rechercher si l'existence de la Société des frères Martelet a été ou n'a pas été connue de l'Administration, qu'en principe, l'impôt est perçu d'après la propriété apparente et que c'est

par une exacte application de cette règle fondamentale en droit fiscal, que s'attachant aux constatations précises des actes d'adjudication, l'Administration a tenu comme dépendant de la succession de Marcelin-Charles Martelet, la maison de la rue de la Roquette qui, aux termes desdits actes, a été acquise pour le compte et au nom de ce dernier. »

Le second cas où l'intervention du prête-nom se produit fréquemment est celui où il s'agit d'acquisitions faites au profit des Congrégations.

En principe, la règle demeure la même : si l'immeuble acheté par un congréganiste en qualité de prête-nom n'a pas été valablement rétrocédé à la Congrégation, de son vivant, le droit de mutation par décès est dû sur ce bien qui en apparence fait partie de sa succession.

Il y a lieu, toutefois, de faire ici la distinction entre la situation antérieure et celle postérieure à la loi de 1901, à laquelle on a eu recours dans le chapitre précédent lorsqu'il s'est agi de savoir dans quel cas les rétrocessions donnaient ouverture au droit de mutation entre vifs.

1° *Situation antérieure à la loi du 1^{er} juillet 1901*

Avant la loi de 1901, lorsque la personne qui avait consenti à acquérir la propriété apparente d'un immeuble, pour le compte d'une Congrégation, venait à décéder avant de l'avoir transmis à son véritable propriétaire, il y avait lieu à perception de l'impôt successoral sur l'immeuble qui se trouvait obligatoirement compris dans la succession du défunt, sans que ses héritiers pussent exciper de sa qualité de prête-nom, fût-elle notoirement connue. Par conséquent, la question ne se posait même pas de savoir

si la Congrégation mandante était autorisée, donc capable d'acquérir, ou non autorisée (1).

On s'est demandé si le droit de mutation par décès était dû cependant, à la mort de chaque co-propriétaire, lorsque l'immeuble, propriété apparente de plusieurs personnes, était occupé par la Congrégation et assujetti à la taxe annuelle d'accroissement établie par l'article 3 de la loi du 16 avril 1895, en raison de l'existence entre les co-propriétaires d'une association de fait ayant un caractère religieux.

Cela demande quelques explications :

La taxe d'accroissement qui se proposait primitivement (Régime de la loi du 28 décembre 1880) de frapper l'accroissement résultant au profit des survivants, du retrait ou du décès de l'un des membres d'une association, fut assimilée à un droit de mutation à titre gratuit. Dans le cas de décès de l'un des associés, elle tenait lieu sur la part accroissant aux autres, de droit de mutation par décès. Une loi de 1884, et une loi de 1895 en modifièrent profondément le caractère. La dernière loi la transforma en une taxe annuelle perçue sur les immeubles simplement possédés par les congrégations et associations.

Aussi a-t-on pu se demander, en poursuivant l'assimilation du droit d'accroissement aux droits de succession, s'il n'était pas contradictoire de percevoir cumulativement sur un même immeuble la taxe d'accroissement et le droit de mutation par décès, toutes les fois que la propriété apparente des biens reposait sur la tête d'autres personnes que la Congrégation.

(1) Cass. 21 août 1876, instr. 2562 § 8 précité; Cass. 26 juillet 1880, instr. 256296, D. P. 81-1-170.

Une telle perception, a-t-on dit, équivaut à frapper de deux droits de mutation différents la même transmission, ce qui est contraire au principe « *non bis in idem*. » Cette argumentation n'a cependant pas prévalu en pratique : la Régie a soutenu avec raison que ces deux impôts avaient un fait générateur et une assiette différents : la taxe annuelle d'accroissement était due à la suite de la possession d'un immeuble par une congrégation tandis que le droit de mutation supposait un fait tout différent : la transmission de la propriété apparente du même immeuble par suite de décès. Par conséquent, les deux droits pouvaient se trouver perçus simultanément sans contradiction.

La Cour de Cassation lui a donné raison par deux arrêts. (Req. 19 mai 1908. — Civil 27 novembre 1912), dont le dernier est ainsi motivé :

« La taxe d'accroissement réclamée à l'association religieuse à raison de son existence et de son caractère, ne peut faire double emploi avec les droits de mutation par décès dus personnellement par Salaün de Kertanguy, en sa qualité de légataire universel de sa cousine, attendu que ces deux impôts avaient une base spéciale, incombait à des débiteurs distincts, et donnaient ouverture à une perception différente.

2° Situation créée par la loi de 1901

La loi du 1^{er} juillet 1901, ainsi qu'on l'a dit précédemment, a ordonné la dissolution de toutes les Congrégations qui n'obtiendraient pas l'autorisation légale, et réglé la liquidation de leurs biens. La dissolution peut avoir lieu, soit d'office dans le cas où la Congrégation qui n'était pas en règle avec les lois antérieures au moment de la promulgation de la loi de 1901, n'a pas demandé l'autorisation dans le délai de trois mois, à compter du 1^{er} juillet

1901, soit à la suite du rejet de la demande en autorisation. Dans l'un et l'autre cas, ses effets remontent rétroactivement à la date d'entrée en vigueur de la loi et c'est à ce jour que le dessaisissement de leurs biens est censé s'être opéré (1).

On rappellera, d'autre part, que la même loi a édicté des présomptions d'interposition de personnes qui ont pour effet de dessaisir *ipso facto* les personnes réputées interposées, de la propriété apparente des biens qu'elles avaient acquis pour le compte de la Congrégation dissoute. Le dessaisissement s'opère rétroactivement au moment de la dissolution. Ces dispositions ont conduit aux solutions suivantes :

1° Lorsqu'une Congrégation s'est trouvée dissoute, faute d'avoir posé une demande en autorisation, ou à la suite du rejet de cette demande, la possession légale de ses biens, y compris ceux qui reposaient sur la tête de propriétaires apparents rangés au nombre des personnes réputées interposées par la loi, a été transféré *ipso facto* au liquidateur. Les biens acquis par les personnes interposées et existant encore entre leurs mains à la date de la promulgation de la loi doivent être considérés comme ayant été, dès l'acquisition, la propriété de la Congrégation qui se trouve aussitôt dessaisie de cette propriété, par le seul effet de la loi, au profit de la masse à liquider. La personne interposée étant censée n'en avoir jamais été propriétaire, il ne peut être question de comprendre ces biens dans la déclai-

(1) Cass. Req. 26 mars 1906, D. P. 1907-1-203. Cass. Req. 11 novembre 1907, S. 1909-1-548 ; Cass. Civ. 20 juillet 1910 ; D. P. 1911-1-250.

ration de succession. Cela ressort des considérants de l'arrêt du 26 avril 1909. (Instr. 3291, § 5.)

2° Dans le cas où la demande en autorisation a été déposée et tant qu'il n'est pas statué à son égard, il en va autrement. Jusqu'à ce que la dissolution intervienne rien n'est changé au regard de l'Administration dans la propriété apparente des biens qui continuent à reposer sur la tête du prête-nom.

Par suite si celui-ci vient à décéder il faut exiger le droit de mutation par décès sur les biens possédés par la Congrégation, mais dont il a la propriété apparente.

Si la demande en autorisation de la Congrégation vient à être rejetée dans la suite, la dissolution s'opère rétroactivement : la présomption d'interposition de la loi joue et le dessaisissement qui en résulte remonte au 1^{er} juillet 1901, date d'entrée en vigueur de la loi. Il s'en suit que le défunt n'était plus propriétaire au jour de son décès des biens détenus pour le compte de la Congrégation.

Par conséquent, c'est à tort que la perception des droits de mutation a été faite, et il y a lieu à restitution, par application de la loi du 18 janvier 1912 (Instruction du 31 décembre 1915, n° 3466, § 1), à moins que la prescription édictée par la loi du 31 janvier 1914 ne soit acquise au Trésor. (Instr. 3395.)

A l'égard des Congrégations autorisées on a déjà dit que les présomptions légales d'interposition de l'article 17 de la loi de 1901 avaient toute leur valeur, mais cependant qu'elles n'opéraient pas de plein droit : il importe de les invoquer par voie d'action en justice. Par suite, la loi de

1901 n'a vis-à-vis du prête-nom d'une Congrégation autorisée, aucun effet de dessaisissement immédiat, de sorte qu'aux yeux de l'Administration, le prête-nom ne cesse pas d'être propriétaire des biens acquis et le droit de mutation est dû à son décès.

Au cas où la Congrégation autorisée se verrait dissoute par mesure administrative après la mise en vigueur de la loi de 1901, quelle serait la situation de tout propriétaire apparent ayant acquis des immeubles pour son compte ? Il faut se rappeler que même au cas de dissolution, la loi n'a pas prévu à l'égard des Congrégations autorisées le dessaisissement des biens appartenant en apparence aux personnes qu'elle répute interposées dans son article 17. Un tel effet ne saurait résulter que d'un jugement opérant sans rétroactivité d'ailleurs, au profit de la Congrégation un véritable déplacement de la propriété apparente.

Par conséquent, si on se place dans l'hypothèse où le prête-nom viendrait à décéder après la dissolution de la Congrégation, mais préalablement à toute action en revendication dirigée contre lui, il faudrait comprendre dans la déclaration de succession les biens qu'il détenait pour le compte de la Congrégation (Inst. Régie 31 décembre 1915, n° 3466, § 11). Le jugement qui interviendrait contre ses héritiers par la suite, et reconnaîtrait la propriété réelle de la Congrégation n'aurait pas pour effet de donner lieu à une restitution de droits.

Indiquons enfin qu'une loi du 7 juillet 1904 a établi un régime spécial concernant les congrégations ensei-

gnantes : la suppression de ces dernières a été prévue dans un délai de 10 ans à compter de la date de la loi.

Ce n'est qu'au jour où la dissolution est prononcée que s'opère la liquidation des biens qui, si elle n'est pas faite, conformément aux dispositions de la loi de 1901, emprunte cependant, d'après la jurisprudence, à cette dernière loi les mesures spéciales édictées par les articles 17 et 18 relatifs aux présomptions d'interposition et au dessaisissement immédiat.

Seulement la jurisprudence a déclaré que le dessaisissement ne s'opérerait qu'au moment de la dissolution. Par conséquent, l'impôt de mutation par décès a été légitimement perçu dans le cas où le prête-nom est décédé avant le prononcé de la dissolution.

Après avoir passé en revue les divers cas dans lesquels la succession d'une personne décédée se trouve tenue d'acquitter les droits de mutation par décès sur les biens dont le défunt n'avait que la propriété apparente, en qualité de prête-nom d'un individu, d'une société ou d'une communauté religieuse, il importe de rechercher comment une telle perception eût pu être évitée.

Une seule mesure aurait été efficace : c'eût été d'effectuer le transfert de la propriété apparente de l'immeuble pendant la vie du prête-nom, de sa tête sur celle de l'acquéreur réel, de façon à ce que l'immeuble, objet de ce déplacement ne se retrouve plus dans sa succession.

La rétrocession au profit de l'acquéreur réel peut résulter soit d'un contrat, soit d'un jugement donnant ouverture aux droits de mutation entre vifs. Elle ne saurait résulter d'une simple déclaration unilatérale émanant du

prête-nom, qui n'aurait pas pour effet de le dessaisir, tant que cette déclaration n'aurait pas été acceptée par le propriétaire réel. Mais par le fait de cette acceptation qui opère sans effet rétroactif, l'immeuble dont le prête-nom a fait l'achat sort de son patrimoine pour entrer dans celui de la personne qu'il se substitue. (Cass. Req. 26 juillet 1880 D. P. 81-1-170 Instr. 2641, § 2.)

Il résulte de tout ceci, que si le prête-nom meurt, après avoir déclaré qu'il avait acheté au profit d'un tiers, mais avant que le bénéficiaire ait accepté, nul doute que l'immeuble par lui acquis fasse partie intégrante de son hérédité et qu'il doive comme tel, être assujetti au droit de mutation par décès.

Il faut bien entendu que l'acceptation soit valable, c'est-à-dire qu'elle émane d'une personne capable : il a été jugé par la Chambre des Requêtes de la Cour Suprême le 18 août 1884 (1) qu'une Communauté religieuse ne pouvait valablement accepter une déclaration de rétrocession faite par un prête-nom qui avait acheté pour son compte, tant qu'elle n'avait pas obtenu l'autorisation administrative nécessaire à cet effet :

Attendu que la dame de Gardonne a acquis en son nom personnel le 8 mai 1861, diverses portions d'immeubles ; qu'elle est décédée le 24 août 1877, sans s'en être jamais dessaisie ;

Que sa déclaration en date du 9 juin 1870, portant que ladite acquisition avait été faite en réalité pour le compte de la communauté des dames de la Congrégation du Sacré-Cœur n'a pas été acceptée jusqu'à présent par ladite Communauté ;

(1) D. P. 85-1-261, instr. 2705 § 6.

Qu'ainsi ces diverses portions d'immeubles faisaient partie de sa succession au moment où elle s'est ouverte ; que les droits de mutation par décès étaient dus par ses héritiers et que c'est donc à juste titre qu'ils ont été réclamés au sieur de Gardonne l'un d'eux. D'où il suit que le jugement attaqué, en refusant de surseoir à statuer sur l'opposition formée à la contrainte décernée par la régie, jusqu'à ce que l'autorité administrative eût autorisé la Communauté des Dames de la Congrégation du Sacré-Cœur à accepter la déclaration du 9 juin 1870, loin de violer l'article visé au pourvoi a fait une juste application des articles 28 et 59 de la loi du 22 frimaire an VII, dont les dispositions sont toutes dirigées vers les moyens d'opérer le plus prompt versement de droits, sauf l'action en restitution dans les cas déterminés par la loi.

Ainsi se trouve tranchée une question qui avait été fort discutée. En particulier, le Ministre de l'Instruction publique et des Cultes s'était prononcé dans un sens différent par une lettre du 29 septembre 1877 (J. E. 20841) :

Répondant à la question qui lui avait été posée il déclarait que « lorsqu'une personne qui a acquis des biens
« pour le compte d'une congrégation religieuse les rétro-
« cède ensuite à cette congrégation, et vient à décéder
« avant que la rétrocession ait été acceptée ou autorisée,
« les biens rétrocedés ne font plus partie de l'hérédité du
« rétrocedant, qui est immédiatement engagé par sa
« déclaration sauf acceptation ultérieure de l'établisse-
« ment dûment autorisé. » Cette affirmation qui ne reposait pas sur des bases juridiques s'est trouvée ruinée par l'arrêt ci-dessus.

Si le prête-nom n'a pas opéré de son vivant la rétrocession de l'immeuble par lui acquis, il pouvait cependant décharger ses héritiers du paiement de l'impôt suc-

cessoral sur l'immeuble dont il s'agit en déclarant par testament qu'il l'avait acheté pour le compte d'un tiers à qui délivrance devra en être faite.

L'Administration admet que cette disposition testamentaire peut, par interprétation des circonstances de fait, être considérée comme constituant un legs particulier au profit de la personne désignée, qui est ainsi tenue au paiement des droits. (Décision du Ministre des Finances 3 mai 1876 ; Sol. 28 décembre 1895.)

§ 2. — *Exceptions au principe*

Les exceptions au principe de la propriété apparente, rencontrées au cas de mutation entre vifs d'immeubles, se retrouvent également quand il s'agit de mutation par décès.

Par dérogation au principe d'après lequel le propriétaire apparent ne peut se substituer un acquéreur, sans **donner ouverture** à un nouveau droit de mutation, on admet que la déclaration de command faite par l'acheteur apparent au profit d'un tiers et enregistrée dans le délai de 24 heures a pour effet de faire considérer le command élu comme ayant été investi *ab initio* de la propriété de l'immeuble acquis. Par conséquent la déclaration de command ne donne pas ouverture au droit de mutation entre vifs (1). On ne reviendra pas ici sur la nature

(1) Cass. Req. 11 janvier 1847, D. P. 47-1-96.

et la portée d'une telle exception. En matière de mutation par décès son effet est le suivant : les héritiers de l'acquéreur qui a usé de la faculté de déclarer command n'ont pas à comprendre le bien ainsi acheté dans la déclaration de succession de leur auteur ; celui-ci est réputé n'en avoir jamais été propriétaire, à l'instar d'un simple mandataire. Une autre conséquence qu'on peut en tirer, suppose un cas de réalisation assez peu pratique : si l'acheteur qui s'était réservé d'élire command vient à mourir subitement dans les vingt-quatre heures de l'acte, avant d'avoir eu le temps de réaliser la déclaration de command, il semble que rien n'empêcherait ses héritiers, continuateurs de sa personne, à supposer qu'ils fussent au courant de l'intention du défunt, et qu'ils se trouvent dans les délais, de déclarer command à ses lieu et place ; ils éviteront ainsi la perception du droit de mutation par décès sur l'immeuble qui est censé n'être jamais entré dans le patrimoine du défunt.

Une autre exception qui ne souffre aucune difficulté parce qu'elle est l'application de principes élémentaires du droit civil est celle du mandat.

Si une personne fait une acquisition comme mandataire, en justifiant de sa qualité, et qu'elle vienne à décéder, il n'y a pas lieu bien entendu de comprendre le bien acquis par elle au nom du tiers, dans la déclaration de succession, car la propriété de l'immeuble a reposé immédiatement sur la tête du mandant.

De la situation du prête-nom, il faut nettement distinguer celle du porte-fort.

Tandis que le premier ne révèle pas le nom de la personne pour le compte duquel il achète et que son rôle de personne interposée n'est établi que par des accords restés secrets, le porte-fort au contraire déclare dans le contrat même qu'il acquiert pour telle personne, telle société, dont il promet la ratification. — La ratification opérée a rétroactivement tous les effets du mandat et rend celui de qui elle émane propriétaire *ab initio*. Mais tant quelle n'est pas intervenue, l'acte est pour le tiers *res inter alios acta* (1).

Le tiers ne contracte aucune obligation : aussi est-ce bon à droit qu'il a été jugé par le Tribunal de Saintes, le 6 mars 1923, que la personne qui se porte fort pour un tiers désigné au contrat n'oblige qu'elle-même, et le tiers n'est engagé que s'il ratifie et à compter de sa ratification.

Dès lors si la vente consentie par un porte-fort n'a pas été enregistrée dans le délai, le tiers qui n'a pas ratifié et auquel par conséquent la convention est complètement étrangère, ne saurait être tenu du paiement des droits simples ni du droit en sus.

Application directe du même principe a été faite par la Cour de Cassation. (Req. 15 mai 1827, Jur. gén. V^e enregistrement n^{os} 193 et 4198). Il a été jugé que dans le cas d'une acquisition faite par un frère moitié pour lui, moitié pour son frère absent pour lequel il s'est porté fort, le contractant demeure seul et unique propriétaire de la

(1) DEMOLOMBE, T. 24, n^o 227. — AUBRY et RAU, T. 4, § 310 et 343 *ter*. — LAROMBIÈRE, art. 1120, n^{os} 3 et 7. — LAURENT, T. 15, n^o 547. — CHAMP et RIGAUD, *op. cit.*, t. I, n^{os} 212, 215 et 217.

totalité des biens acquis, au cas où l'absent vient à décéder sans avoir accepté la stipulation, de sorte que la déclaration de succession de ce dernier n'a pas à comprendre la moitié acquise par son frère.

A défaut d'acceptation, en effet, le tiers pour lequel il a été stipulé reste totalement étranger à l'acquisition qui lui est proposée. Le porte-fort est seul propriétaire, à moins qu'il n'ait entendu subordonner l'acquisition à la condition suspensive de la ratification ultérieure du tiers pour lequel il a stipulé. On est alors en face d'une acquisition sous condition suspensive. Le vendeur reste propriétaire sans condition résolutoire de la ratification du tiers.

III. — APPLICATIONS DIVERSES : REFUS DE TENIR COMPTE DES OBLIGATIONS DES INTERESSES CONTRE LA PROPRIETE APPARENTE ; — HYPOTHESES DE VENTES FICTIVES ET DE SIMULATION

En dehors des cas étudiés jusqu'à présent supposant l'intervention d'un prête-nom, il est d'autres hypothèses où les tribunaux ont eu à invoquer le principe de la propriété apparente, pour s'opposer aux prétentions de certains héritiers qui se refusaient à comprendre des immeubles dans la déclaration de succession de leur auteur, en se contentant d'affirmer qu'ils ne faisaient plus partie du patrimoine du défunt au jour du décès.

Les tribunaux ont constamment décidé que ces immeubles devaient acquitter les droits de mutation par décès, malgré les allégations des héritiers et ils ont étendu les principes consacrés par la jurisprudence de la Cour de Cassation dans l'hypothèse où le propriétaire apparent est le prête-nom du propriétaire réel, pour les appliquer

même lorsque le propriétaire d'un immeuble a cessé d'être le propriétaire réel, tout en demeurant propriétaire apparent. En effet, en présence de titres conférant au défunt la propriété d'un immeuble, on ne saurait démontrer que l'apparence qui en résulte ne correspond pas à la réalité, ou bien a cessé d'y correspondre qu'en administrant une preuve sérieuse faite selon les exigences du droit commun.

On ne pourrait, d'une part, opposer aux contrats de simples conventions verbales, bien qu'il soit incontestable en principe, que l'immeuble aliéné même verbalement peu de jours avant la mort du vendeur, ne fasse point partie de sa succession et ne doive pas être compris dans la déclaration souscrite par les héritiers. Encore faut-il que la mutation soit régulièrement établie au regard de l'Administration. C'est une question de preuve : la théorie de la propriété apparente, à notre avis, n'est pas autre chose : elle conduit à tenir compte de l'apparence plutôt que de la réalité, lorsque cette dernière est indémontrable.

Or, l'article 1341 prohibant la preuve testimoniale au-dessus de 150 francs (actuellement 500 francs) oblige encore à ne tenir aucun compte des simples conventions verbales de mutation, quel que soit l'intérêt en jeu, lorsqu'on les oppose aux actes.

En effet, il exclut la preuve par témoins « contre et outre le contenu des actes et sur ce qui serait allégué avoir été dit avant, lors ou depuis les actes ». C'est à bon droit que la Régie invoque cet article, puisque d'une part il s'agit de prouver contre un acte, et que d'autre part l'Administration se considère comme un tiers dans ses rapports avec les parties. La règle posée dans l'article 1341 se

trouve répétée à plusieurs endroits dans le Code, au sujet de la preuve des diverses catégories de contrat : bail article 1715 — dépôt art. 1923 — Société art. 1834. Cette dernière disposition est la transposition exacte de l'article 1341. La jurisprudence l'a maintes fois appliquée pour déclarer inopposable aux tiers la constitution de société faite verbalement. En particulier, au cas de décès d'une personne, ses héritiers ne peuvent prétendre qu'un immeuble ne fait pas partie de sa succession pour ce motif qu'il avait été apporté par le défunt à une société verbale existant entre lui et des tiers, on encore à une société, qui ayant été dissoute n'a plus la personnalité morale.

La Cour de Cassation a jugé, le 19 janvier 1881 (1), qu'une société valablement constituée lors de sa formation, mais dissoute par l'arrivée du terme n'avait pu se trouver prorogée par simple convention verbale. Par conséquent, les immeubles qui en faisaient partie, devaient être considérés comme immeubles indivis entre les anciens associés, et c'est avec raison qu'il a été décidé qu'au décès de l'un d'eux la déclaration de sa succession devait comprendre non pas la part sociale, mais la portion indivise des immeubles lui revenant. On comprend le gros intérêt pécuniaire que les héritiers trouvaient à déclarer la part nette revenant au défunt dans l'actif social, à une époque où le système de la déduction des dettes n'était pas encore entré en pratique. Leur prétention ayant été rejetée, ils durent acquitter les droits sur une quote-part de la valeur brute des immeubles, sans pouvoir en soustraire une fraction correspondante au passif qui était très élevé.

(1) Cass. Req., 19 janvier 1881, S. 1882-1-275.

Si la convention verbale n'est pas susceptible de combattre l'apparence résultant d'un acte, la simple allégation d'une erreur de fait n'aura pas plus d'effet à l'égard de l'acte qu'elle serait censé annuler. La Cour de Cassation l'a reconnu par un arrêt de la Chambre civile du 13 décembre 1881 (2). Les faits étaient les suivants :

Une veuve, Mme Bethenod décède le 28 mai 1874, peu de temps après la mort de son mari. L'un de ses enfants passe au bureau de Villars (Ain) la déclaration de la succession de M. Bethenod, tant en son nom qu'au nom de sa mère décédée.

Il y était indiqué qu'en vertu d'un legs à elle fait par son mari et d'un partage, en date du 10 mai 1874, contenant le règlement de la communauté et de la succession du mari, la défunte était devenue propriétaire de deux domaines. En conséquence, le fils acquitte sur ces immeubles le droit de mutation par décès d'après le tarif entre époux. Plus tard, il assigne la Régie devant le tribunal de Trévoux, pour obtenir la restitution de ce droit, alléguant que les deux domaines avaient été compris à tort dans la succession du mari ; qu'ils étaient la propriété personnelle de la femme ; que d'ailleurs cette propriété était constatée par les actes d'acquisition des immeubles, desquels il résultait que ces immeubles avaient été achetés par le mari au nom de sa femme. Par conséquent seule une erreur les avait fait considérer comme propriété du mari dans le partage du 10 mai 1874 et dans la déclaration de succession qui a suivi.

(2) S. 1881-1-273

La Cour de Cassation a jugé qu'il n'y avait pas erreur de fait, légitimant une restitution de droits, que par conséquent la perception se trouvait régulière :

Le testament, en effet, et le partage formaient des titres ostensibles de propriété et les droits apparents qui en résultaient au profit du mari ne pouvaient tomber devant la simple allégation d'une erreur.

La même règle de l'article 1341 conduirait également à repousser la prétention des héritiers qui se proposeraient de prouver par un acte sous seings privés n'ayant pas acquis date certaine, au moyen de l'enregistrement avant le décès, que leur auteur avait aliéné certains immeubles qui lui appartenaient. Le Tribunal de Lorient a jugé le 26 janvier 1879 (3) que l'Administration peut réclamer les droits de mutation par décès, sur des biens vendus moyennant un prix payé comptant par un mandataire du défunt, suivant acte sous signatures privées passé peu de jours avant le décès, si cet acte n'a été enregistré qu'après la mort du mandant.

De même, il ne servirait à rien de déclarer que l'acte attribuant la propriété d'un bien au défunt n'est qu'un acte simulé et d'en faire la preuve en exhibant une convention sous seings privés contemporaine de cet acte, en présence du texte formel de l'article 1321 : « Les contre-
« lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties
« contractantes ; elles n'ont point d'effet contre les tiers. »

Il faut conclure que seule, la production d'un acte authentique déclarant que l'immeuble n'appartient plus à

(3) J. E. 21158.

la personne décédée, pourrait permettre de rejeter la demande de l'Administration. Les tribunaux l'ont décidé à plusieurs reprises (1). Un jugement du Tribunal de Condom du 24 février 1881 est très précis dans ses considérants, à cet égard :

Attendu que l'héritier qui veut distraire de l'hérédité des biens qui reposent, en vertu d'un titre apparent sur la tête du *de cujus*, devient demandeur dans son exception et doit faire la preuve par des actes susceptibles d'être opposés aux tiers ; qu'ainsi, il ne sera permis de leur opposer des contre-lettres, même ayant date certaine, en vertu de l'article 1321 du Code civil. Trib. Seine, 17 mars 1853 (2), Cass. Civ. 21 août 1876 (3) il ne pourra pas prouver contre et outre les actes (Cass. 11 avril 1877 (4) : il ne pourra prouver sans commencement de preuve par écrit en vertu de l'article 1341 (Cass. 19 mars 1862 *in fine*).

Enfin il ne pourra pas opposer des actes sous seings privés n'ayant pas date certaine (Champ. et Rigaud, n° 1719) et à plus forte raison de simples déclarations de ventes verbales faites après décès, mais rapportant la vente à une date antérieure. (Trib. Seine 27 août 1840, Trib. Toul 24 août 1848.)

La règle que nous avons indiquée et que sanctionne le jugement rapporté n'est cependant pas absolue. On sait qu'aux termes mêmes de l'article 1341 du Code Civil, on peut prouver contre un acte par témoins, ou par pré-

1 Trib. Saint-Girons 21 décembre 1849, J. E. 14877-3. Trib. Sarlat 31 décembre 1856, J. E. 16449. — J. des Not., 11.004. — Trib. Pontarlier, 1^{er} mars 1856, J. E. 16392, J. N. 15026. — Trib. Hazebrouck 30 août 1878, Rép. pér. 5125. — Trib. Le Puy 12 août 1880, Rép. pér. 5688. — Trib. Lorient 26 janvier 1879, J. E. 21158.

(2) 15625 J. E.

(3) Arrêt cité *infra* page 53.

(4) 12871 J. E.

simples, lorsqu'il existe un commencement de preuve par écrit. Examinons de suite la preuve testimoniale qui n'est pas reçue en droit fiscal. Revenant les présomptions : par dérogation à l'affirmation faite précédemment, on devra dire qu'une convention entre seings privés n'ayant pas date certaine, tendant à prouver qu'avant sa mort le défunt avait rendu un immeuble à un tiers, fera foi de l'aliénation lorsque des présomptions viendront corroborer le commencement de preuve qui en résulte. Le juge sera libre de retenir telles présomptions et circonstances de fait qui lui paraîtront convaincantes : prise de possession par l'acquéreur, inscription au rôle de l'impôt foncier, etc.

On a dit précédemment que la simulation même lorsqu'elle était reconnue par les parties ne pouvait détruire l'apparence de propriété résultant des contrats. Or, la simulation ne consiste pas seulement dans l'emploi d'une contre-lettre, c'est-à-dire d'une convention secrète supprimant ou modifiant les effets d'une convention extensible que les mêmes parties ont passée et qui dans leur intention ne doit être en tout ou en partie qu'une apparence (FARRIER et FURBER. *Traité élémentaire de droit civil*, 10^e édition, t. 2, n° 1184.)

Elle peut résulter aussi des actes d'une seule personne, par exemple de la reconnaissance d'une obligation qui n'existe pas ou consiste encore dans le fait de cacheter un acte ou un fait réel et d'agir comme s'ils n'existaient pas en se réservant de lui faire opposer un jour et d'en invoquer l'existence (1).

(1) Voir note sous Cass. req. 26 octobre 1921, S. 1922-1-73.

Il semble que le même traitement doive être appliqué à l'une ou à l'autre sorte de simulation; si dans un cas, le doute sur la sanction à apporter n'est pas possible, puisque l'article 1321 C. Civ. interdit de tirer parti de la simulation d'un contrat contre les tiers, dans l'autre cas, lorsqu'elle émane du fait d'une seule personne, on retrouve les mêmes raisons pour adopter la même conduite à son égard. Comment s'explique cette solution?

Un grand nombre d'auteurs voient le fondement de l'article 1321 C. Civ. non pas tant dans la volonté du législateur de protéger les tiers de bonne foi qui se sont fiés à l'acte ostensible, que dans le désir d'établir une peine civile de la simulation en obligeant à laisser caché ce que l'on a volontairement caché : ils en voient une preuve, notamment dans l'application que la jurisprudence fait de l'article 1321, autorisant les créanciers chirographaires à l'invoquer sans distinguer s'ils sont ou non antérieurs à l'acte ; par conséquent, sans rechercher si l'acte secret a pu ou n'a pas pu leur causer un préjudice. l'idée de protection des tiers n'a donc pas été l'idée dirigeante, il ne reste que l'explication que l'on a proposée : le désir d'édicter une sanction. Cette raison est assez générale pour qu'on puisse étendre la solution qu'elle implique à la simulation résultant des actes d'une seule personne.

Si un simulateur a posé une apparence dont on a tiré naturellement certaines conséquences, il ne pourra pas ensuite invoquer la simulation pour éviter certains effets dommageables résultant de cette apparence.

Si la preuve de la simulation se trouve implicitement interdite, le fisc qui, considéré comme un tiers a les mêmes droits que n'importe qui, pourra la refuser également.

Par conséquent, lorsque des droits de mutation par décès se trouvent dus à raison d'une situation apparente, ou bien encore ont été perçus sur le vu de faits apparents on ne pourrait proposer de révéler la situation véritable, ou de montrer au jour les actes existants qui ont été cachés, soit pour obtenir une liquidation plus avantageuse de l'impôt, soit pour prétendre à une restitution de droits.

La question s'est présentée plusieurs fois devant la Cour Suprême : Cass. Civ. 27 juin 1899 ; S. 99-1-527 — Cass. Req. 20 octobre 1926, S. 1927-1-73.

Les faits révélés par ce dernier arrêt étaient les suivants :

M. Fache est décédé le 3 avril 1916, laissant sa veuve commune en biens acquêts, et pour héritière Mlle Madeleine Fache, sa fille mineure. Dans la déclaration de succession souscrite après le décès, Mme Fache a agi comme commune en biens et donataire de la moitié des biens composant la succession, en vertu d'une donation contenue dans son contrat de mariage, et comme tutrice de sa fille mineure. Mlle Madeleine Fache est décédée le 12 décembre 1920, après avoir institué sa mère légataire universelle. Mme Fache s'est fait envoyer en possession de ce legs et elle a souscrit en conséquence la déclaration de la succession de sa fille. L'Administration de l'enregistrement ayant jugé insuffisantes les évaluations de divers

immeubles dans cette déclaration a provoqué une expertise, et le Tribunal de Neuchâtel, après avoir homologué le rapport d'expertise, a condamné Mme Fache à payer au fisc une somme de 11.491 fr. 60. Mme Fache a alors produit un testament olographe de son mari, en date du 22 août 1898, d'où il résultait que les immeubles litigieux avaient été légués par M. Fache à sa femme, et que dès lors ils n'avaient jamais appartenu à Mlle Madeleine Fache et ne dépendaient pas de la succession de celle-ci; Mme Fache soutenait en conséquence qu'il ne pouvait être dû ni droits ni pénalités en raison d'une dévolution de biens qui ne s'était pas produite. Le Tribunal de Neuchâtel a rejeté sa prétention par jugement du 29 avril 1925. Sur pourvoi, le jugement fut confirmé par la Cour :

Attendu que l'impôt de mutation par décès est perçu d'après la propriété apparente, c'est-à-dire conformément à la situation légale, telle qu'elle résulte d'actes régulièrement présentés à l'enregistrement et selon l'effet que la loi leur attribue au moment de l'accomplissement de cette formalité ;

Attendu que, dans l'espèce, la dame Fache ayant obtenu l'envoi en possession du legs fait à son profit par sa fille, et ayant compris dans la déclaration de ce legs des immeubles que la testatrice avait elle-même recueillis dans la succession de son père, a nettement fixé par sa propre déclaration la qualité en vertu de laquelle lui était faite l'attribution des biens litigieux ; qu'en l'état des faits révélés par la déclarante elle-même, l'Administration était fondée à réclamer à la veuve Fache les droits de mutation lui incombant, d'après la valeur vénale de ces biens, au moment de la mutation ;

Attendu que vainement, pour justifier la restitution des droits perçus, la dame Fache évoque une prétendue erreur matérielle, qui aurait vicié ses précédentes déclarations ;

Attendu, en effet, que, comme le déclare le jugement attaqué, les affirmations de cette dernière, en ce qui concerne son ignorance du testament de son mari (lesquelles ne sont d'ailleurs assorties d'aucune offre de preuve de sa part, ne présentent aucun caractère de vraisemblance; que le fait qu'elle a pu produire les dispositions testamentaires de son mari au moment précis où elle était informée des résultats défavorables de l'expertise est suspect et laisse présumer qu'en réalité la dame Fache n'a, à aucun moment, ignoré l'existence de ce testament, mais qu'après le décès du testateur, elle n'a pas voulu se prévaloir des dispositions testamentaires, soit en vue d'atténuer le montant des droits de succession exigibles, soit dans l'intention de réduire, de son propre mouvement, la quotité disponible en usufruit qui lui avait été donnée par contrat de mariage;

Attendu que le tribunal s'est fondé à bon droit sur les présomptions graves, précises et concordantes résultant des faits et circonstances de la cause, pour dire qu'aucune erreur matérielle n'avait vicié les déclarations régulièrement souscrites par la veuve Tache, et pour décider, d'autre part, que cette dernière devrait, dans les termes mêmes de ses déclarations, payer au fisc les droits simples et les droits en sus calculés d'après la valeur vénale des biens recueillis par elle dans la succession de sa fille, au jour de la dévolution de ces biens;

Attendu que le jugement attaqué, en statuant comme il l'a fait, loin de violer les dispositions légales invoquées, en a fait une exacte application.

Cet arrêt, en tant qu'il applique le principe de la propriété apparente, déjà maintes fois consacré par la Cour Suprême, à une espèce où l'appel fait à cette idée se justifiait pleinement, n'ajoute rien à la jurisprudence antérieure.

L'apparence n'était-elle pas en effet, solidement fixée sur la tête de la dame Fache (en vertu de plusieurs titres

parfaitement réguliers : première déclaration de succession après la mort du mari, legs de la fille à la mère, envoi en possession du legs, seconde déclaration de succession après le décès de la fille) !

Mais la Cour sanctionne une règle nouvelle lorsqu'elle se refuse à recevoir la preuve, dirigée contre l'apparence de propriété de la défunte en raison des circonstances dans lesquelles cette preuve contraire était fournie : elle se trouve en effet en présence d'une simulation de la part de l'héritière. Certes, elle n'aurait pas refusé de tenir compte du testament présenté à l'Administration, dont l'authenticité n'a d'ailleurs pas été mise en cause, si l'intéressée avait pu établir qu'elle avait ignoré son existence ; de nombreuses présomptions de fait démontrent au contraire qu'elle en avait toujours eu connaissance, mais qu'elle s'était bien gardée d'en faire usage jusqu'au jour de l'expertise : ses agissements ne s'expliquaient d'ailleurs que trop clairement par le souci de se soustraire à des droits de mutation élevés.

Aussi, le fait d'avoir caché le titre était-il nettement caractéristique de la simulation et la Cour a-t-elle fait naturellement application des règles légales que nous avons rappelées précédemment, établissant une véritable sanction à l'égard de la simulation en rejetant la preuve tirée du testament.

Il faudrait donc bien se garder d'interpréter l'arrêt du 26 octobre 1926, en déclarant qu'il autorise désormais l'Administration de l'enregistrement à se prévaloir de la propriété apparente, en dépit de tous actes par lesquels les héritiers voudraient prouver que la propriété du défunt

n'était pas réelle. La question de preuve contraire y est entièrement réservée et son effet n'est pas par conséquent d'infirmer la jurisprudence antérieure, qui l'admet en principe.

La Régie ne saurait en effet voir dans la présomption tirée de la propriété apparente une présomption *juris et de jure*, ayant la valeur d'une règle absolue, contre laquelle il serait vain d'essayer de prouver.

SECTION II

De la propriété apparente des Meubles

Nous suivrons pour l'étude de la perception des droits de mutation par décès sur les meubles dont le défunt avait la propriété apparente, le même ordre que celui auquel nous nous sommes pliés jusqu'à maintenant.

La présente section sera donc divisée en deux paragraphes comprenant :

Le premier : la propriété apparente des meubles reposant sur un titre du nom du défunt ;

Le second : la propriété apparente résultant des présomptions de propriété, en l'absence de titres.

§ 1^{er}. — *La propriété apparente des meubles reposant sur un titre nominatif*

La propriété apparente des meubles résultant au profit du défunt de titres à son nom produit le même effet, dit l'Administration, que la propriété apparente des immeubles. Cela est absolument exact lorsqu'il s'agit de

meubles corporels, tels que navires et fonds de commerce.

Quant aux meubles incorporels tels que créances et valeurs mobilières, il faudra apporter quelques restrictions au principe, tenant aux modes de transmission spéciaux qui les régissent.

I. *Navires*. — Les transmissions de navires à titre onéreux bénéficient de certaines immunités ; il n'existe rien de semblable pour les transmissions par décès, qui sont soumises aux mêmes règles que les autres valeurs héréditaires. Il faut se rappeler que la propriété du navire réside jusqu'à son achèvement sur la tête de l'entrepreneur (1).

Lorsqu'il est construit, il appartient à celui dont le nom est inscrit sur l'acte de francisation : il suffira de faire application de cette règle lorsque des difficultés seront soulevées sur le point de savoir s'il y a lieu de comprendre un navire parmi les biens du défunt à déclarer.

L'acheteur désigné dans l'acte de francisation est au regard de l'Administration le propriétaire du navire : ses héritiers ne pourraient soustraire la mutation du navire à l'impôt successoral en prouvant que le défunt avait agi comme prête-nom ou avait passé une vente simulée (2).

II. *Fonds de Commerce*. — La loi du 28 février 1872 dans ses articles 7, 8 et 9 a assujetti les mutations de fonds de commerce ou de clientèle à titre onéreux aux mêmes règles que les transmissions d'immeubles (MAGUÉRO V^o succession n^o 374) — Voir *Code Enreg.* articles 30 et 67).

(1) Cass. Civ. 17 mars 1876, Rep. per. 4997.

(2) Cass. 27 février 1877, Rep. pér. 4812.

Il en résulte que tout ce qui a été dit précédemment au sujet des mutations d'immeubles s'applique également aux fonds de commerces et aux clientèles.

C'est, en principe, l'acte translatif de la propriété du fonds de commerce qui détermine le propriétaire apparent et, par conséquent, l'assujettissement à l'impôt, des héritiers de ce dernier, au cas de décès. A défaut de titre, la preuve de la propriété peut résulter des présomptions de l'article 9 de la loi du 28 février 1872, analogues à celles qui existent pour les immeubles (inscription au rôle de la contribution, et paiement de l'impôt, actes de disposition, Voir *Code Enreg.* art. 30) de sorte que même en l'absence d'actes d'acquisition, les fonds de commerce ou les clientèles peuvent être considérés au regard du trésor comme dépendant de l'hérédité d'une personne.

III. *Créances.* — Le système fiscal de la propriété apparente s'applique aux créances comme aux autres biens de la succession : tel est le principe qui se dégage de l'examen d'une jurisprudence abondante, mais solidement acquise que l'on rencontre en la matière (1).

Il en résulte que l'impôt de mutation par décès doit être perçu sur les créances dont le défunt est titulaire apparent, comme étant nominativement désigné dans les actes destinés à lui servir de titre.

Les héritiers ne pourraient pas prétendre que les créances souscrites au profit du défunt ont été transmises à un tiers, avant le décès, en vertu de conventions verbales, ou encore en vertu d'un acte sous seings privés

(1) Cass. Civ. 5 décembre 1871. Potocki précité. D. P. 72-1-110 et les jugements et arrêts ci-après.

n'ayant pas date certaine ou à plus forte raison de simples notes ; ils ne sauraient non plus se contenter d'alléguer une simple erreur contre la foi due à l'acte.

Seul un titre régulier soumis à l'enregistrement pourrait justifier du déplacement du titre de la propriété apparente antérieur au décès.

Quelles applications jurisprudentielles ont été faites de ce principe ? Il a été jugé :

Qu'il y avait lieu de comprendre dans une déclaration de succession une créance dont le défunt était titulaire, bien qu'il ait été reconnu par une déclaration faite au cours d'un inventaire que la propriété appartenait pour partie à des tiers qui en avaient fourni les fonds (Trib. Seine 17 mars 1853).

Ou bien encore la totalité d'une créance résultant d'une obligation souscrite au profit du défunt, alors même que les héritiers allègueraient qu'elle faisait partie de l'actif d'une société en nom collectif existant entre le *de cujus* et d'autres personnes et pour laquelle il avait stipulé (Trib. Grenoble, 13 août 1891 J. E. 23773).

Qu'il y avait encore lieu de déclarer les soldes de compte en banque qui constituent des créances contre les établissements débiteurs, et que la présomption de propriété apparente qui y était attachée ne pourrait être détruite par la preuve contraire, que s'il est apporté au moins un commencement de preuve par écrit.

Il a été jugé également qu'une créance souscrite au nom d'une personne décédée doit faire partie pour la totalité des biens sujets à déclaration, sans que l'Administration ait à tenir compte des dires des héritiers qui pré-

tendraient que cette créance fait en réalité partie de l'actif d'une société de tous biens formée entre le défunt et un tiers. (Cass. Requêtes 18 juillet 1892, S. 1893-1-54) ; il résultait d'ailleurs des faits de la cause que la société invoquée était restée secrète jusqu'au décès et ne résultait que d'une reconnaissance unilatérale insérée par le défunt dans un acte qui n'avait été enregistré qu'après son décès (1). Cependant, d'après les considérants de l'arrêt, il semble que la même solution se serait imposée si une société régulièrement formée avait existé entre le défunt et le tiers.

Attendu qu'il résulte du jugement attaqué et qu'il est constant en fait que d'une part les créances Volf, Bormad, Lacôte, résultent de jugements du tribunal de commerce de Poitiers en date des 12 février 1877, 4 février 1878, 13 juin 1881 prononcées au profit de Pierre Pallu seul, d'autre part, que la créance de 182.763 francs 90 c. sur les frères Marcireau représente en principal et intérêts le prix de la vente consentie à ces derniers, le 10 mars 1881 par Pierre Pallu seul, en son nom personnel d'une usine sise à Tison, commune de Poitiers, qu'il avait acquise aussi en son nom personnel le 4 juillet 1854 ;

Attendu, dès lors, qu'au décès de Pierre Pallu survenu le 20 janvier 1882, ces créances devaient être intégralement et non pas pour moitié seulement comprises par le demandeur Charles Pallu, son légataire universel parmi les valeurs dépendant de la succession pour la liquidation et la perception du droit de mutation par décès ;

(1) Jugement du tribunal de Poitiers du 3 novembre 1886 ; J.E. 23204, cassé pour vice de forme par la Cour de Cassation le 10 avril 1889 (S. 90-1-230) renvoi devant le tribunal de Montmorillon (jugement du 12 février 1891 confirmé sur pourvoi par la Cour de Cassation le 18 juillet 1892).

Attendu que Charles Pallu oppose vainement deux déclarations écrites et signées l'une par lui-même, l'autre par son frère Pierre Pallu portant toutes deux la date du 1^{er} octobre 1857 enregistrées seulement le 16 juillet 1884, desquelles il résulterait qu'une Société de tous biens a existé entre lui et son frère, société dans laquelle se seraient trouvées comprises les créances susdites ; qu'en effet les jugements du tribunal de commerce de Poitiers et l'acte de vente notarié, ci-dessus spécifiés, constatent que le seul créancier des sommes qui y sont portées est bien Pierre Pallu à qui en était ainsi conférée la propriété exclusive ; qu'en principe, l'impôt est perçu d'après la propriété apparente, et que c'est par une exacte application de cette règle fondamentale en droit fiscal que s'attachant aux constatations précises des jugements et de l'acte de vente précités, l'Administration de l'enregistrement a tenu comme dépendant intégralement de la succession de Pierre Pallu les sommes dont celui-ci se trouvait créancier en vertu desdits actes et jugements ;

Attendu que ce motif expressément donné par le tribunal civil de Montmorillon justifie pleinement sa décision et rend inutile l'examen des autres critiques du pourvoi.

La Cour n'a pas tiré argument, pour justifier sa décision de l'inopposabilité à la Régie de la société invoquée, en l'absence de constitution régulière antérieure au décès de l'un des associés : elle déclare au contraire que le principe de la propriété apparente suffit à maintenir dans la succession l'intégralité d'une créance souscrite au nom du *de cujus* « attendu que ce motif expressément donné par le Tribunal Civil de Montmorillon justifie pleinement sa décision et rend inutile l'examen des autres critiques du pourvoi ».

Sans doute, la Régie, en sa qualité de tiers et comme

tout autre intéressé peut se prévaloir des stipulations des actes dont elle a connaissance.

Elle a le droit en conséquence, d'exiger que les héritiers comprennent dans la déclaration de succession toutes les valeurs acquises par le défunt en son nom personnel ; mais rien ne s'oppose à ce que la preuve contraire soit opposable à la Régie. Or, la Cour de Cassation l'a nié dans l'arrêt rapporté. Peut-être a-t-elle voulu établir un parallèle entre la situation du prête-nom qui a acquis des immeubles en son nom, mais pour le compte d'un tiers, et celle où se trouve le titulaire des créances appartenant en réalité à une société ou une tierce personne. Si les héritiers du prête-nom ne sont pas admis dans le premier cas à démontrer pour éviter le droit de mutation par décès, que la réalité est différente de l'apparence, cela tient à des règles spéciales à notre régime de la propriété immobilière, conçu dans un esprit de protection des tiers — l'acquéreur apparent n'a-t-il pas tous les droits d'un propriétaire véritable — mais rien de semblable n'existe en matière de créances. Imagine-t-on un système analogue à celui de la transcription ? Pourrait-on utiliser la déclaration de command comme mode de transmission, etc. ; voilà pourquoi la Cour, sous prétexte d'appliquer une jurisprudence ferme a fait, en réalité, une œuvre exorbitante et a aggravé singulièrement son système. A notre avis, il faut aujourd'hui considérer cette solution comme isolée et sans valeur. C'était d'ailleurs l'opinion de M. Wahl dès 1891 dans la note qu'il fit paraître au Sirey (1) :

(1) S. 93-1-54.

« La Chambre des Requêtes semble-t-il, a expressément
« autorisé la Régie à se prévaloir de la propriété appa-
« rente en dépit de tous actes destinés à prouver que cette
« propriété n'était pas réelle ; le fait par une personne
« d'acquérir des biens en son nom personnel lui a paru
« pouvoir être invoqué par la Régie comme une présomp-
« tion *juris et de jure* de l'existence de ces biens dans le
« patrimoine de l'acquéreur ». Et il ajoute : « Il ne nous
« semble pas que cette solution doive faire fortune ».

En effet, autre chose est de maintenir les valeurs successorales dans la succession contre de simples allégations de la part des héritiers qu'elles n'en font pas partie, et autre chose est de les maintenir dans la succession, malgré une preuve contraire sérieuse. Cela revient à convertir le système de la propriété apparente en une présomption irréfragable qu'il n'appartient qu'au législateur de créer ; c'est parfaitement illégal. Il faut donc se prononcer pour l'admissibilité de la preuve contraire.

Si la jurisprudence a fait une application constante de la théorie de la propriété apparente, l'Administration s'en est largement inspirée dans de nombreuses solutions :

Il a été décidé notamment que devait figurer au nombre des éléments actifs de la succession d'une personne: (1)

1° la créance souscrite au profit d'un époux après dissolution de la communauté, et que l'héritier prétend être une valeur commune. Solution 5 avril 1873 ;

(1) *Dict. des Rédacteurs*, V^o, succession, n^o 1335.

2° l'obligation souscrite au profit du testateur bien que le testament contienne une déclaration constatant que l'obligation a eu pour objet le placement de fonds appartenant à un tiers non désigné dans l'acte de prêt (Sol. 21 octobre 1872);

3° une créance résultant de l'obligation notariée souscrite au profit du curé d'une paroisse, alors même que celui-ci avait signé sur le registre des délibérations du conseil de fabrique une déclaration attestant que cette créance était la propriété d'un tiers (Solution 16 novembre 1865);

4° la lettre de change souscrite au nom du défunt, bien que les héritiers reconnaissent que la somme, objet de l'obligation, appartient en réalité à l'épouse survivante (Solution 23 août 1881);

5° la créance résultant du marché souscrit par un prête-nom.

Une seconde conséquence de l'application du système fiscal de la propriété apparente aux créances, c'est que la perception de l'impôt de mutation par décès doit s'étendre à toute créance dont la date d'exigibilité est postérieure au décès du titulaire (1). Le fait que le terme n'est pas échu au moment de l'ouverture de la succession laisse présumer que la somme est encore dûe.

La preuve contraire est admise, mais ne saurait résulter d'une déclaration de remboursement total ou partiel émanée des seuls héritiers, fut-elle contenue dans un acte notarié, alors que le notaire n'en a pas affirmé la

(1) Une disposition nouvelle de la loi permet de n'acquitter les droits afférents à la créance qu'à l'époque de son exigibilité.

sincérité et que les circonstances de la cause, par exemple le défaut de radiation de l'inscription hypothécaire prise pour sûreté de la créance laisseraient un doute sur le remboursement (1).

Une troisième conséquence du principe, c'est que, si une créance a fait l'objet d'une indication de paiement, dans les termes de l'article 1277 du Code Civil, cela n'empêche pas qu'elle doive être mentionnée dans la déclaration de succession du créancier primitif. L'indication de paiement n'équivaut pas à une cession : elle s'analyse en un simple mandat de payer ou de recevoir (Cass. Civ. 11 janvier 1893, D. P. 95-1-179).

Tout autre serait l'effet d'une cession régulière qui dessaisirait le cédant : On sait qu'en principe la propriété d'une créance passe sur la tête du cessionnaire par le simple effet de la cession (art. 1689 C. Civ.) mais l'article 1690 déclare qu'elle doit en outre s'accompagner de la signification du transport au débiteur ou à défaut de l'acceptation de ce dernier contenue dans l'acte authentique : ces conditions ne sont exigées qu'en vue de rendre le transport opposable aux tiers intéressés à le constater pour faire maintenir les droits qu'ils peuvent avoir sur la créance. Telle n'est pas la situation de l'Administra-

(1) Cass. Civ. 30 mars 1870, D. 70-1-417.

Cass. 8 janvier 1894, D. P. 94-1-246, Instr. 2864, § 8.

Cass. 17 mars 1896, D. P. 97-1-22, Instr. 2910, § 7.

Cass. Req. 28 décembre 1904, D. 1906, 1, 65.

Cass. 5 janvier 1909, D. 1911, 1, 454.

Trib. Yvetot, 20 avril 1894, J. E. 24826 — Trib. Châteauroux, 19 nov. 1895, *Rep. pér.* 8866 — Trib. Bordeaux, 28 octobre 1901, *Rev. Enr.* 2952 — Trib. Mamers, 6 nov. 1911, *Rep. pér.* 12583 — Trib. Aubusson, 13 mars 1913, J. E. 29411.

tion qui n'est un tiers qu'au point de vue du recouvrement de l'impôt et qui est à même de faire valoir ses droits lors de l'accomplissement obligatoire de la formalité de l'enregistrement de la cession.

Par conséquent, si une cession de créance, régulièrement acceptée par le cessionnaire est intervenue antérieurement au décès du cédant, les héritiers de celui-ci ne sauraient être tenus d'acquitter le droit de mutation sur la créance cédée alors même que le transport n'aurait été ni notifié au débiteur ni accepté par lui. Par contre, si le cessionnaire vient à décéder, la créance doit être comprise dans la déclaration de sa succession.

Au cas où la cession de créance est consentie en garantie par le défunt à son créancier, elle laisse subsister le droit de propriété du cédant : il y a donc lieu de la soumettre aux droits de mutation (1).

De la cession de créance, il convient de rapprocher la délégation : on la définit généralement « l'acte par lequel une première personne en prie une autre d'accepter comme débiteur une troisième personne qui consent à s'engager envers elle » (PLANIOL *Tr. élém. Dr. civil*, Tome II, n° 551). Le plus souvent le délégant est débiteur du délégataire et créancier du délégué, et la délégation est pour lui un moyen de se libérer de son obligation envers le délégataire; il lui cède son débiteur qui paiera à sa place.

La délégation ainsi définie est la délégation parfaite.

Elle emporte généralement novation, et éteint alors complètement la dette du délégant envers le délégataire.

(1) Cass. Req. 14 juillet 1869, D. P. 70-1-136, Instr. 2393 § 3, Solution 2 juin 1896, *Rep. pér.* 8785. Trib. Seine 31 mars 1906, *Rev. Enr.* 4418.

Mais son effet est subordonné à l'accord de volonté des parties de sorte que si la mort du délégant survient avant l'acceptation du délégataire, la délégation ne s'opère pas : le délégant reste créancier du délégué et débiteur du délégataire.

Aussi, ses héritiers sont-ils tenus de mentionner la créance dans la déclaration de sa succession.

Il est arrivé que l'acceptation du délégataire s'étant produite très peu de temps après le décès, les héritiers aient prétendu ne pas payer les droits sur la créance qu'ils considéraient comme étant sortie du patrimoine du *de cujus*.

Les tribunaux leur ont donné tort, en décidant que l'acceptation ne pouvait avoir aucun effet rétroactif.

Voir Cass. Civ. 15 juillet 1856, Instr. 2096 § 6, D. P. 56-1-277 — Cass. Civ. 26 mars 1889, Instr. 2780 § 4, D. P. 90-1-177.

Il se peut que selon la volonté exprimée par les parties, la délégation ne produise pas novation afin de ménager au délégataire une garantie plus importante, en lui conservant le droit d'agir à son choix soit contre le délégué, soit contre le délégant non déchargé de sa dette.

Cette convention n'empêche pas toutefois la transmission de la créance au délégataire. Par conséquent, si le délégant vient à mourir quelque temps après l'opération, la créance ne figure plus dans sa succession et ne doit pas être comprise dans la déclaration.

Quant à la délégation imparfaite, prévue par l'article 1277 du Code Civil, ou bien elle intervient entre le délégant et le délégataire et elle équivaut à un transport :

les règles exposées plus haut en traitant de la cession de créance lui sont applicables.

Ou bien elle se produit entre le délégant et le délégué sans l'intervention du délégataire et vaut simplement indication de paiement.

Elle ne déplace pas alors la propriété de la créance, qui reste dans le patrimoine du délégant jusqu'à l'acceptation du délégataire, et doit par suite être déclarée par ses héritiers (1).

Enfin, la théorie de la propriété apparente étendue aux créances n'empêche-t-elle pas la compensation de produire ses effets en droit fiscal, en raison de ce qu'elle s'opère de plein droit, sans qu'un titre soit rédigé pour la constater ? Il n'a pas été soulevé de difficulté à ce sujet et l'application des règles du droit civil s'est faite normalement. Lorsque une personne se trouve à la fois créancière et débitrice d'une autre, la compensation a lieu à due concurrence, de sorte qu'à son décès il n'y a lieu de comprendre dans la déclaration de succession que l'excédent de sa créance sur sa dette. Toutefois, il n'en est ainsi que si les deux dettes en présence étaient également liquides et exigibles, antérieurement au décès, sinon conformément à l'article 1291 du Code Civil, l'extinction des deux dettes n'aurait pu se produire.

Ainsi la créance d'une personne ne pourrait se compenser avec une dette exigible seulement à son décès (2). N'étant pas éteinte au moment de l'ouverture de la suc-

(1) DUBLINEAU, *op. cit.*, n° 1255. — GARNIER, *Rép. gén. Eur. V° Succession*, n° 11455.

(2) Cass. 18 mars 1868, D. P. 68-1-253.

cession elle fait partie de l'actif, et se trouve donc assujettie aux droits de mutation (1).

Une hésitation peut encore se produire quant à la propriété apparente de la créance frappée d'une opposition ou d'une saisie-arrêt.

Elle continue, a dit la Cour de Cassation (2) à appartenir au débiteur saisi jusqu'au jour où la saisie-arrêt se trouve validée par jugement (3). Par conséquent, la question de savoir si la créance devra figurer dans l'actif de la succession du débiteur saisi dépend uniquement de la date du jugement. A-t-il été prononcé antérieurement au décès de la personne saisie arrêtée ? il a eu pour effet de faire sortir la créance de son patrimoine, de sorte qu'elle ne doit pas être déclarée.

Si, au contraire, le jugement n'est intervenu qu'après la mort de la même personne, la créance a fait partie de sa succession, au moment où elle s'est ouverte : elle rend exigibles les droits de mutation sur sa valeur.

Mais, à supposer que le jugement de validité ait été rendu du vivant du débiteur saisi, faut-il encore qu'il ait acquis l'autorité de la chose jugée avant le décès de ce dernier, pour le dessaisir de la propriété de la créance ? M. Dublineau (*Op. cit.*, n° 1258) répond affirmativement : le jugement n'opère un tel résultat que si les délais d'opposition et d'appel sont expirés au jour du décès. M. Besson (*Op. cit.*, n° 262) est d'un avis différent : D'après lui, le problème est de même nature que celui qui se pose,

(1) Cass. req. 20 janvier 1858, D. P. 58-1-318, Instr. 2118 § 5.

(2) Cass. Req. 14 juillet 1869, D. P. 70-1-136, inst. 2393 § 4.

lorsqu'il s'agit de déterminer l'époque à laquelle des biens rentrent dans l'hérédité par l'effet d'un jugement opérant annulation d'une aliénation ; suivant la jurisprudence « le droit du Trésor s'ouvre à la date même de ce jugement non frappé d'appel, encore bien que le délai d'appel ne soit pas révolu. » Raisonnant par analogie, l'auteur étend la même solution à toutes les décisions judiciaires affectant l'état de la propriété apparente, aussi bien celles d'où résulte une diminution du patrimoine du *de cujus*, que celles dont le résultat est de déterminer un accroissement de l'hérédité.

Il y a là un argument impressionnant. La jurisprudence n'a eu à intervenir qu'une fois sur ce point. Par un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 2 février 1891, la Cour s'est prononcée en sens contraire.

IV. Titres immatriculés au nom du défunt

Les titres de rente sur l'Etat, les actions et les obligations immatriculées au nom du défunt sont dans un certain sens de véritables créances, et il est tout naturel de leur appliquer la même règle qu'aux créances proprement dites : le principe de la propriété apparente gouverne entièrement la perception du droit de mutation par décès à leur égard.

L'immatriculation des titres constitue à elle seule une présomption de propriété apparente dispensant de toute autre preuve. C'est là une règle qui a été consacrée par la jurisprudence et adoptée par l'Administration, qui sont unanimes pour admettre que la propriété apparente des titres de rente sur l'Etat, des actions ou des obligations de sociétés appartient à celui au nom duquel les valeurs

sont inscrites et rend, par conséquent, le droit de succession exigible à son décès. Cependant les difficultés apparaissent, lorsqu'on se demande si cette apparence doit déterminer l'assujettissement aux droits contre toute preuve tendant à établir qu'en réalité les biens appartiennent à une autre personne.

Si les tribunaux laissent une certaine part aux considérations d'espèce, la Régie s'oppose systématiquement à toute preuve contraire.

Une décision du Ministre des Finances du 4 novembre 1865, toujours en vigueur, reconnaît que « le droit
« de mutation par décès doit être perçu sur les valeurs
« telles que rentes sur l'Etat, actions ou obligations de
« sociétés ou compagnies nominativement inscrites sur
« le grand livre de la Dette publique, ou sur les registres
« des sociétés ou compagnies comme étant la propriété
« d'une personne décédée, encore bien qu'il résulte de
« notes ou déclarations émanées du défunt que ces valeurs
« ne lui appartenaient pas. »

Cette décision est fondée sur les motifs suivants :

« Les notes, déclarations ou écrits, restés secrets ne
« peuvent, bien qu'émanées du défunt, prévaloir contre le
« contenu même des titres auxquels on les oppose ; ils
« sont insuffisants en effet pour opérer un désaisissement
« au profit d'un tiers qu'ils désignent, puisqu'ils ne cons-
« tatent pas le consentement de ce tiers ; qu'ils ne sau-
« raient d'ailleurs être opposés à l'Administration, parce
« que, ayant pour but de révoquer des déclarations publi-
« ques, ils ont le caractère de la contre-lettre qui suivant
« l'article 1321 du Code Civil n'a pas d'effet à l'égard des

« tiers et que l'Administration est un tiers à l'égard des
« héritiers; que trois jugements ont été rendus dans cet
« ordre d'idées par les tribunaux de Bordeaux et de Dinan
« les 4 février 1854, 5 février 1858, et 8 mars 1862 ; que si
« l'Administration ne percevait pas le droit de mutation,
« lors du décès du propriétaire apparent, elle ne pourrait
« l'exiger non plus lors de la mort du tiers ; que les tiers
« échapperaient ainsi complètement à l'impôt et qu'on ne
« saurait abandonner la ligne tracée par les principes sans
« ouvrir la porte aux plus graves abus. » (J. E. 18476-2.)

Comment faut-il interpréter cette décision ?

Certains auteurs (M. MAGUÉRO, T. A. V° Succession n° 377 ; *Dictionnaire des Rédacteurs eod. verbo*, N° 1333, 1334) paraissent voir dans ses termes la prohibition complète de toute preuve contraire à l'apparence résultant de l'immatriculation des titres. Si telle est sa portée, elle est insuffisamment motivée ; d'autre part tous les arguments qui y sont contenus ne nous paraissent pas convaincants :

La décision est fondée en premier lieu sur l'insuffisance de force probante des notes, déclarations et écrits émanant du défunt ou de ses héritiers, d'après lesquels les titres seraient la propriété d'un tiers, mais il semble évident qu'il existe d'autres moyens de preuve susceptibles d'être employés avec succès : nous voulons dire les présomptions graves, précises et concordantes sans qu'il soit besoin de commencement de preuve par écrit. En effet (WAHL, *Op. cit.* II, n° 629), un commencement de preuve par écrit n'est exigé en vertu de l'article 1341 Code Civil que lorsqu'il s'agit de prouver contre un acte entendu

dans le sens de convention. Cela résulte de la place de l'article 1341 dans le titre des contrats et du contexte.

Un titre nominatif n'étant pas une convention, la preuve contraire aux énonciations qu'il contient peut être apportée même au moyen de simples présomptions. Or, on verra ci-après que les tribunaux les ont retenues à plusieurs reprises. Rien ne s'oppose en effet à leur admission, surtout si elles doivent être invoquées pour prouver non pas une cession antérieure au décès, mais pour démontrer que les titres n'avaient jamais appartenu au défunt. Puisque ces éléments de preuve sont de nature à permettre au vrai propriétaire de revendiquer entre les mains du propriétaire apparent la propriété de titres souscrits en son nom, il serait illogique qu'ils fussent sans influence sur la détermination des droits de mutation dus à l'occasion de son décès.

Quant au second argument invoqué, tiré du caractère de contre-lettres qui doit être attribué aux papiers du défunt, il n'aurait de valeur que si l'on supposait que les titres et notes sont restés secrets, mais ce n'est pas toujours le cas ; s'ils ont été enregistrés ou relatés dans un inventaire, un partage antérieur au décès ils sont devenus opposables à l'Administration.

A supposer même qu'ils soient demeurés secrets, constituent-ils véritablement une contre-lettre ? Non, car la contre-lettre est une convention secrète destinée à détruire l'effet d'une autre convention ostensible passée entre les mêmes parties. On ne saurait vraiment assimiler le certificat nominatif à une convention ; il faut dans ce cas écarter entièrement l'hypothèse de simulation. Une ces-

sion résultant de notes secrètes est comparable à une vente faite verbalement ou par acte sous seings privés tenu secret. On n'a jamais prétendu que la vente faite dans ces conditions, à supposer qu'elle ne soit pas contredite par un acte public, est nulle comme revêtant le caractère d'une contre-lettre.

Enfin, reste l'objection que l'on tire du préjudice qui serait causé au Trésor, si l'on admettait une exception à la règle que l'impôt de mutation par décès se perçoit sur la propriété apparente. Le fisc serait frustré, dit en substance la décision ministérielle puisque l'impôt qui n'aura pas été perçu au moment du décès du propriétaire apparent ne le sera pas davantage au décès du propriétaire réel. C'est là un motif qui ne devrait jamais aller contre des considérations d'ordre juridique. La crainte de la fraude ne saurait valoir contre l'équité : il appartient au législateur d'assurer une juste perception de l'impôt et de recourir simultanément, si besoin est, à des moyens de contrôle efficaces.

Remarquons que l'objection se heurte à l'inexactitude de l'inaction qu'elle attribue au propriétaire réel : ce dernier ne saurait tarder, surtout s'il a versé le prix des titres, à réclamer le transfert à son nom aux héritiers. Or, cette opération entraînera d'abord la perception du droit de mutation entre vifs sous forme de droit de transmission, sans détriment du droit de mutation par décès perçu ensuite si les titres se retrouvent dans la succession du propriétaire réel.

En définitive, nous nous élevons contre le caractère absolu de la thèse de l'Administration qui se refuse systé-

matiquement à admettre la preuve contraire à la propriété apparente résultant de l'immatriculation des titres au nom du défunt.

Il y a lieu d'apporter des restrictions à la règle qu'elle pose : De la lecture des décisions des tribunaux, assez abondantes sur la question de savoir si les valeurs nominatives doivent se trouver toujours et obligatoirement comprises dans la déclaration de succession du défunt, il appert que cette preuve contraire à la propriété apparente peut se présenter de deux façons différentes. Ou bien il s'agit de démontrer que le défunt ayant été investi réellement de la propriété des titres s'en était dessaisi avant le décès, de sorte qu'il n'en avait plus la propriété à sa mort, bien que les titres fussent restés immatriculés à son nom; ou bien, il faut prouver que les mêmes titres n'ont jamais appartenu réellement au défunt et que c'est par suite de circonstances très explicables qu'il en est devenu le propriétaire apparent, soit qu'il les ait acquis en son nom, mais en réalité comme mandataire d'une société, pour le compte de laquelle il agissait secrètement, soit qu'il se soit fait confier des titres appartenant à un ami, un parent, parce que ses fonctions d'administrateur l'obligeaient à justifier de la possession d'un certain nombre d'actions, ou à en déposer un paquet en cautionnement.

On se trouve donc dans l'un et l'autre cas en présence de preuves différentes à faire, dont les règles varient selon qu'il s'agit de l'une ou de l'autre : preuve du dessaisissement du défunt ou preuve de sa non-propriété.

1) Les héritiers veulent établir que leur auteur avait cédé les titres avant son décès : une distinction doit être

faite, selon qu'il s'agit de rentes sur l'Etat ou d'actions et obligations diverses, en raison des principes spéciaux régissant le transfert des fonds d'état.

a) *Rentes sur l'Etat.*

La propriété des rentes sur l'Etat ne peut être transmise que par une déclaration de transfert au Trésor faite par le ministère d'un agent de change. C'est là une disposition impérative qui est contenue dans l'article premier du décret du 13 thermidor an XIII : « à l'avenir la déclaration de transfert sur le registre établi à cet effet près le Directeur du Grand Livre, conformément à la loi du 28 floréal an VII, saisira l'acquéreur de la propriété et jouissance de l'inscription transférée, et ce par la seule signature du vendeur, toute opposition postérieure à cette déclaration sera considérée comme non avenue. » Il résulte de là que le transport des rentes n'est valable qu'autant qu'il a lieu dans la forme du transfert et que par suite, il ne saurait s'opérer au moyen d'une simple cession consentie par acte notarié ou par acte sous seings privés. (Cass. Req. 5 juillet 1870 (1). Solution 6 mars 1879) (2).

Jusqu'au transfert la propriété des rentes sur l'Etat repose sur la tête du titulaire et doit être comprise, en cas de décès antérieur à cette formalité dans la déclaration de sa succession.

Un jugement du 25 juin 1890 du tribunal de Besançon (3) a décidé que les héritiers sont tenus d'acquitter le

(1) S. 72-1-184.

(2) J. E. 21127.

(3) J. E. 23621.

droit de mutation par décès sur une inscription de rente nominative, bien qu'avant sa mort, le titulaire l'eût négociée en bourse et eût signé le transfert d'ordre, si au jour du décès le transfert réel sur le grand livre n'avait pas encore été effectué.

Il n'est donc pas possible de prouver qu'un titre de rente sur l'Etat inscrit au nom d'une personne défunte ne lui appartenait pas et ne doit pas faire partie de son hérédité.

En raison du caractère d'ordre public de la règle, elle s'applique d'une façon générale, quel que soit l'objet de la preuve que l'on se propose : preuve de la cession des titres opérée avant le décès ou bien preuve que le défunt n'avait jamais été propriétaire.

De nombreuses applications ont été faites par les tribunaux et l'Administration : il a été jugé qu'une inscription de rente sur l'Etat immatriculée au nom d'un conservateur des hypothèques et déposée par lui dans la caisse centrale du Trésor Public pour garantie de sa gestion envers les tiers devait être comprise dans la succession de ce dernier, alors que cette inscription aurait été acquise pour partie avec des fonds provenant d'un prêt que des tiers lui avaient consenti. (Trib. Soissons 9 juillet 1890 : J. E. 23482.)

Il a été jugé de même qu'il y avait lieu de soumettre pour la totalité à la perception de l'impôt l'inscription de rente au nom du défunt revendiquée par la veuve mariée sous le régime de la communauté légale (Trib. Angers, 2 juin 1877, J. E. 20582; Solution 24 mars 1876) ou encore l'inscription de rente au nom de la femme dotale bien que

les héritiers en fissent l'abandon au mari, en reconnaissant que l'acquisition avait été faite avec les deniers du mari (Solution du 22 décembre 1873).

Cependant, si les héritiers démontraient que l'immatriculation des titres était le résultat d'une erreur, il y aurait lieu d'en tenir compte pour la liquidation de l'impôt. Le transfert qui a eu lieu au nom du défunt s'est trouvé vicié dès l'origine : il ne peut produire ses effets (1), mais il faut que l'erreur soit régulièrement établie. (Solutions 20 février 1877, 7 novembre 1878. — Solution 18 novembre 1910.)

L'Administration a décidé à cette dernière date de ne pas exiger que des titres de rente sur l'Etat soient soumis au droit de mutation, alors que le titulaire en avait fait donation à ses enfants sous réserve d'usufruit et qu'à la suite d'une erreur ils avaient été immatriculés à son nom seul, en vertu d'un certificat de propriété postérieur à la donation, la preuve de l'inscription erronée des titres résultant suffisamment à son égard d'un nouveau certificat de propriété notarié produit par les héritiers, établissant l'inexactitude du premier certificat et l'immatriculation qui en avait été la suite. (Preuve insuffisante, Voir Trib. Agen, 22 décembre 1904, R. E. 3776.)

La Cour de Cassation s'est prononcée dans le même sens par un arrêt de la Chambre Civile du 20 juin 1876 (Rp. 5008).

b) *Actions et Obligations*

La décision du Ministre des Finances du 4 novembre

(2) Solution Administration, 17 août 1899, *Revue pratique*, 4788.

1865 ci-dessus rapportée et critiquée n'établissait pas de distinction entre les rentes sur l'Etat et les actions et obligations. Elle s'impose cependant, car la déclaration de transfert n'a pas toujours le même effet pour ces titres que pour les rentes, en l'absence de texte analogue au décret du 13 thermidor an XIII. Sans doute, il existe l'article 36 du Code de Commerce, qui dispose que : « La propriété des actions peut être établie par une inscription sur les registres de la société. Dans ce cas, la cession s'opère par une déclaration de transfert inscrite sur les registres, et signée de celui qui fait le transport ou d'un fondé de pouvoirs. »

Il faut expliquer cette disposition purement interprétative de volonté d'ailleurs : les statuts d'une société déterminent souverainement le mode de transmission des titres, qui lui est opposable. En général, et par application de l'article 36 C. Com., une déclaration signée sur le registre social par le cédant et le cessionnaire est indispensable pour opérer mutation des titres nominatifs vis-à-vis de la société et des tiers. Dans ce cas, c'est le transfert qui constitue et constate la cession elle-même. L'inscription sur les registres de la société est « une formalité essentielle et en l'absence de laquelle la transmission des actions et des obligations ne pourrait s'accomplir. » Cass. Civ. 15 janvier 1890 (1). Mais il se peut que les statuts laissent au contraire la faculté aux actionnaires de transmettre leurs actions soit par un transfert régulier, soit par d'autres moyens, adjudication devant notaire ou cession de gré à gré par acte notarié ou sous seings privés.

(1) S. 1890-1-129. Instr. 2791, § 2.

Les statuts pourraient exiger que l'emploi de l'un quelconque des procédés de la deuxième catégorie s'accompagne d'une mention des actes sur le registre des transferts ; mais ce n'est alors qu'une mesure d'ordre intérieur regardant les agents de la société et non pas une obligation pour les parties, en l'absence de laquelle la transmission ne saurait s'opérer valablement.

Quelles conséquences en tirer au point de vue de la preuve contraire ?

Dans le premier cas, c'est-à-dire lorsque la validité de la transmission est subordonnée à l'existence d'un transfert régulier, la propriété des titres se trouve résulter du fait de l'inscription sur les registres de la cession. Par conséquent, tout comme s'il s'agissait de rentes nominatives sur l'Etat, les redevables ne pourraient opposer à l'Administration un acte constatant la cession par le défunt à un tiers des titres inscrits à son nom, ni user de présomptions.

Dans le second cas, au contraire, lorsque d'autres modes de transmission sont autorisés par les statuts, les héritiers pourront détruire l'apparence de propriété résultant de l'immatriculation des titres au nom du défunt par la preuve que celui-ci s'était dessaisi de la propriété des valeurs en question au moyen de l'un quelconque des actes susceptibles d'opérer la transmission en vertu des statuts.

Ces règles s'appliquent à tous les titres d'actions ou d'obligations négociables, quelles que soient les collectivités qui les ont émises : sociétés, compagnies, communes, départements, établissements publics.

Un jugement du tribunal de Nancy du 7 avril 1875 a fait application de cette règle (1).

Il a jugé que la propriété au moins partielle des actions peut être transmise sans une déclaration de transfert, lorsque cela est admis par les statuts de sorte qu'on peut soustraire à l'impôt de succession une action immatriculée au nom du défunt, en établissant qu'elle a été cédée à un tiers dans ces conditions. La preuve peut se faire alors dans les termes du droit commun :

Les statuts de la société anonyme de Baccarat après avoir énoncé que la propriété des actions est établie par une inscription sur un registre spécial prévoient que dans tous les cas où la propriété d'une action appartient à plusieurs personnes, elles seront tenues de faire des dispositions telles que la société n'ait à reconnaître qu'une seule d'entre elles comme propriétaire de l'action.

Le tribunal de Nancy interprétant cet article des statuts s'est borné à dire qu'il a eu pour effet d'organiser deux propriétés distinctes des actions, l'une ostensible, révélée par les livres de la société, par suite reconnue par cette société et qui ne peut jamais s'appliquer à une fraction d'action ; l'autre occulte, ignorée par la société, mais néanmoins efficace pour régler les droits des associés et dont l'effet est de répartir les parts d'une même action entre plusieurs personnes. Il en résulte que la propriété au moins partielle des actions peut être transmise sans une déclaration de transfert. Ainsi, le propriétaire ostensible d'une action pourrait aliéner les 99/100^e de cette action

(1) J. E. 19780.

tout en restant titulaire apparent de l'action entière, à raison de la 100^e partie dont il aurait conservé la propriété. Bien entendu à son décès il n'aura à payer les droits que sur le 100^e de l'action, car la présomption de propriété apparente tombe dans ce cas devant la preuve contraire réservée par les statuts, lorsqu'elle peut être administrée.

II. S'agit-il, au contraire, de prouver que le défunt n'a jamais eu la propriété des titres immatriculés à son nom ? Une telle preuve est possible d'après les tribunaux :

La Cour de Cassation l'a affirmé par un arrêt de la Chambre des Requêtes du 17 décembre 1873 (1). L'espèce était la suivante : une femme mariée sous le régime de la communauté légale soutenait contre les héritiers de son mari que les titres immatriculés au nom du défunt appartenaient à la communauté et ne pouvaient en raison du régime régissant leurs intérêts être considérés comme la propriété personnelle de son mari.

Elle tirait sa preuve des conventions matrimoniales.

La Cour de Cassation lui a donné gain de cause.

Attendu que si l'inscription sur les registres d'une société anonyme du transfert d'une action nominative constitue la preuve écrite et complète de la propriété du titulaire, cette preuve peut être détruite par la preuve contraire administrée conformément à la loi ; que cette preuve contraire peut résulter notamment des stipulations d'un contrat de mariage

Un jugement du Tribunal de la Seine du 11 février 1914 expose très clairement les principes suivis en la matière :

(1) D. P. 74-1-145 (voir dans le même sens Cass. 13 mars 1867, S. 67-1-422).

Attendu que cette règle (la perception de l'impôt d'après la propriété apparente résultant de la teneur et du libellé des actes) s'applique non seulement aux immeubles dont la mutation est ordinairement constatée par un titre enregistré, mais encore aux choses mobilières incorporelles, et notamment aux actions et aux obligations des grandes Compagnies, lorsque le droit à ces actions ou obligations est constaté par une inscription nominative du souscripteur dans les écritures de la Société ;

Attendu, il est vrai, qu'il est aujourd'hui admis que si certains droits affectent le patrimoine d'un défunt, de telle sorte qu'ils aient pour conséquence de distraire de ce patrimoine des biens qui en faisaient partie et qui, ainsi, n'ont pu se transmettre aux héritiers, ces biens ne sont pas assujettis aux droits de mutation par décès ;

Mais attendu que, pour que cette exception au principe que la propriété apparente est génératrice de l'impôt soit admise, il est nécessaire que la distraction du bien procède soit d'une disposition légale, soit d'actes de volonté opposables à l'Administration, ou, enfin, de faits et d'un ensemble de présomptions suffisamment graves et précises pour détruire celle résultant de la propriété apparente, qui, au regard du fisc et pour la perception du droit de mutation par décès, n'a pas à défaut de texte, la valeur d'une présomption *juris et de jure*.

Attendu toutefois que si forte que soit au profit de l'Administration et pour la perception des taxes de mutation par décès exigibles sur les droits incorporels et mobiliers, la présomption résultant de la propriété apparente, elle doit cependant céder, si elle n'a pas un caractère irréfragable, devant celles qui découlent d'actes ou de correspondances intervenues entre le défunt et des tiers, et établissant que le défunt a été constitué mandataire de ces tiers à l'effet d'acquérir pour leur compte des valeurs mobilières ou des droits de même nature, lorsque ces actes ou correspondances sont concomitants à des

remises de fonds par ces tiers au défunt avec cette affectation spéciale et réalisées antérieurement à la constitution de la propriété apparente, et que l'opération à laquelle ont voulu procéder les tiers par l'entremise du défunt, est une souscription à des actions d'une Société en formation effectuée par le défunt en son nom personnel au lieu de l'avoir été au nom de ses mandants.

La preuve contraire étant recevable, quelle doit être cette preuve? Celle du droit commun. Or, on a dit que les prescriptions de l'article 1341 ne sont pas applicables, car l'immatriculation n'est pas un acte, c'est-à-dire une convention. Il faut donc admettre la preuve par présomptions sans commencement de preuve par écrit à l'appui.

Si un grand nombre de jugements ont refusé d'admettre que les titres nominatifs ne faisaient pas réellement partie de l'hérédité du défunt, c'est en réalité parce que la preuve fournie était insuffisante, soit que les présomptions ne fussent ni assez nombreuses, ni assez graves, soit qu'elles fussent contrariées par les faits et circonstances de la cause. Bien entendu, les déclarations émises du défunt sont à elles seules dénuées de toute efficacité. Il en est de même des déclarations des tiers ou des extraits de leurs écritures.

C'est ainsi qu'il a été jugé dans les espèces suivantes que les faits allégués n'étaient pas de nature à renverser la présomption de propriété apparente.

Le Tribunal de la Seine a jugé le 28 juin 1849 (J. E. 14825) qu'il fallait comprendre parmi les valeurs actives de la succession des actions de la Banque de France immatriculées au nom du défunt, alors qu'elles appartenaient

à un tiers qui les avait confiées au défunt pour lui faciliter l'ouverture d'un compte à la Banque ; la simple déclaration des héritiers dans l'inventaire ne pouvait constituer la preuve.

De même il a été jugé qu'il ne fallait pas tenir compte d'une simple déclaration écrite par le défunt lui-même et analysée ensuite dans l'inventaire et de laquelle il résultait que des actions de Compagnies de chemins de fer, immatriculées à son nom étaient la propriété de son fils et de sa belle-mère qui les lui avaient prêtées pour lui servir de garantie comme membre du Conseil d'Administration de ces Compagnies. (Seine, 30 novembre 1877, J. E. 20676.)

Attendu que ce serait donner une ouverture par trop facile à la fraude que d'admettre suivant le système présenté par les demandeurs, la possibilité pour tout possesseur d'actions industrielles inscrites à son nom sur les livres d'une société de mettre ces valeurs à l'abri du droit de mutation lors de son décès, en laissant un écrit par lequel il déclarerait qu'il n'en est que propriétaire apparent ; qu'une pareille déclaration, fût-elle appuyée par l'assentiment d'héritiers intéressés à l'exemption de l'impôt, ne peut être au regard de la Régie un élément de preuve du *de cujus*, résultant de l'inscription nominative des titres, surtout lorsque, dans l'espèce, cette qualité de propriétaire était une obligation légale.

Qu'il ne fallait pas s'arrêter davantage à l'affirmation de la veuve du *de cujus* consignée dans le partage de la succession de son mari, et d'après laquelle les titres immatriculés au nom de ce dernier appartenaient en réalité à sa belle-mère dont il gérât les affaires, encore bien que la

liquidation de la succession eût été établie conformément à cette déclaration et homologuée par un jugement. (Seine, 29 décembre 1882, Rp. 6116 ; Vienne 5 décembre 1889, R. P. 7447.)

Aussi la preuve contre l'apparence de propriété du défunt est difficilement admise à cause de la difficulté de réunir des présomptions pertinentes.

§ 2. — *Exceptions au principe*

La propriété apparente produite par l'immatriculation des inscriptions de rentes, actions et obligations au nom d'une personne a son plein effet en droit fiscal ; sans doute, elle cède à la preuve contraire, sauf dans les cas où celle-ci se trouve interdite par des dispositions légales, mais lorsqu'elle est admise, elle ne peut être administrée que selon des règles strictes.

Ce principe reçoit cependant des exceptions légales. Il est admis que les personnes, qui à raison de leur qualité ou de leur profession font des achats ou des dépôts pour autrui ne peuvent au point de vue du droit de mutation par décès être considérées comme propriétaires des sommes ou valeurs inscrites à leur nom.

L'apparence qui résulte de cette inscription s'efface devant l'admission de la preuve contraire qui se trouve grandement facilitée, de sorte que la présomption de propriété apparente perd vis-à-vis de ces personnes sa force probante complète.

La dérogation concerne les agents de change, les coulissiers, les courtiers, les commissionnaires, les escompteurs, les notaires, tous en raison de leur situation légale de mandataire forcé de leurs clients pour lesquels ils agissent habituellement en leur nom propre.

Si l'une quelconque de ces personnes vient à décéder, il suffira à ses héritiers, pour se soustraire à l'obligation de comprendre dans l'actif à déclarer les valeurs inscrites à son nom, d'opposer les écritures des livres du défunt faisant apparaître qu'elles appartenaient aux clients. On a dit que ce moyen de preuve était sans force dans les cas ordinaires : Aussi est-ce en cela que réside l'exception à la règle générale.

I. *Agents de change.* — Les agents de change immatriculent à leur nom les achats de titres qu'ils font au parquet de la Bourse. C'est une mesure d'ordre destinée à préparer le transfert réel aux clients acheteurs, et qui se justifie d'ailleurs par les règles de la profession d'agent de change. Les usages leur défendent de faire connaître, au moment de la négociation le nom de la personne pour laquelle ils agissent. C'est donc à leur nom que les titres nominatifs s'immatriculent d'abord, avec d'autant moins d'inconvénient qu'il leur est interdit d'acheter pour eux-mêmes. Ainsi le secret exigé par la loi se trouve respecté, le nom des clients n'étant connu ni des tiers, ni même des confrères avec lesquels stipule l'agent de change.

Par suite, la propriété apparente qui résulte au profit d'un agent de change de l'inscription provisoire des titres à son nom peut être détruite par la preuve contraire. Les héritiers sont admis à établir que ces titres appartiennent

aux tiers dont l'agent de change avait exécuté les ordres . la simple production des énonciations des livres du défunt sera suffisante à cet égard. Ces points ont été mis en lumière par un arrêt de la Cour de Paris du 6 juillet 1870 (1).

L'Administration s'est toujours prononcée dans le même sens. (Solution 4 novembre 1879 ; Solution 7 octobre — 20 novembre 1875.)

II. *Coulistiers-Courtiers*. — La même règle paraît applicable aux titres négociés en dehors du Parquet par les coulistiers, les courtiers, les changeurs pour le compte de leurs clients.

On ne peut en dire autant de l'escompteur dont la situation ne doit pas être assimilée à celle de l'agent de change. L'exercice de leur profession ne leur donne pas l'occasion d'agir en leur nom pour leurs clients. (Jug. Trib. Brioude, 18 mars 1873.) C'est donc à tort que le tribunal de Villeneuve-sur-Lot, a décidé par un jugement du 14 janvier 1871 (R. P. 3592) que le droit de mutation par décès n'était pas dû sur une obligation hypothécaire souscrite au profit d'un escompteur, alors même qu'il serait prouvé que cette obligation a été consentie dans l'intérêt de ses clients, pour employer des fonds leur appartenant. « On ne peut dire, en effet, dit le *Traité Alphabétique* (T. A. MAGUÉRO, V^e Succession, n^o 380) que l'escompteur qui stipule en son propre nom dans un acte d'obligation fasse un acte qui rentre dans son rôle d'intermédiaire légal, et qu'il soit, dès lors, assimilable à un agent de change ou à un courtier. »

(1) S. 70-2-234.

III. *Notaires.* — En ce qui concerne les notaires, la question ne se pose qu'au sujet des fonds déposés par eux à la Caisse des Dépôts et Consignations en exécution du décret du 30 janvier 1890. Or, un arrêt de la Cour de Cassation du 23 février 1909 (1) a reconnu que ces fonds demeurent la propriété du client pour le compte duquel le dépôt a été effectué et qu'il peut les réclamer en cas de déconfiture du notaire.

Il faut conclure de là qu'en cas de décès de cet officier public, les fonds ainsi déposés ne peuvent être considérés comme faisant partie de sa succession et ne sont pas soumis à l'impôt de mutation par décès.

IV. *Transfert en garantie.* — Constitue également une exception au principe que l'immatriculation des titres crée une présomption très forte de propriété, le transfert d'ordre de titres nominatifs remis en gage à une banque pour garantir les avances consenties par cet établissement. Une telle mesure n'a point pour effet de dessaisir le cédant de sa propriété. Cela est indiqué clairement dans la formule d'immatriculation qui est inscrite sur le titre et dans laquelle la qualité de créancier gagiste de l'établissement possesseur est nettement énoncée : il ne fait aucun doute pour personne qu'il soit dépositaire détenteur précaire desdites valeurs ; les auteurs et la jurisprudence l'ont reconnu (2). Par conséquent, le cédant reste propriétaire des valeurs par lui transférées à titre de garantie : A son décès, elles seront comprises dans la déclaration de sa

(1) Rev. En. 4794.

(2) GUILLOUARD, *Traité du Nantissement*, 2^e édition, 140 et 144. Cass. Requêtes 5 janvier 1903. D. P. 1905-1-118.

succession, et supporteront l'impôt de mutation. (Seine 31 mars 1906 : *Rev. Enr.* 4418.) Une solution identique a été donnée pour les créances.

§ 3. — *La propriété apparente des meubles
ne reposant pas sur un titre*

On lit dans la plupart des auteurs (2) qu'en l'absence de titres au nominatif, d'actes rédigés au nom d'une personne, la propriété des meubles doit être déterminée conformément à la maxime de l'article 2279 du Code Civil « en fait de meubles, possession vaut titre. » Cette formule qui surprend au premier abord ne peut être conservée qu'à la condition d'être expliquée.

A notre avis, si la Régie prétend assujettir aux droits de mutation par décès les meubles qui sont en la possession du défunt, c'est par une application directe de l'idée de propriété apparente. La détention de valeurs, de meubles crée une apparence, un état de fait qui laisse supposer un état de droit correspondant, et autorise l'Administration à réclamer l'impôt, sauf le droit qui appartient aux intéressés de montrer la réalité.

Mais cette propriété apparente du défunt trouve son fondement dans la possession en elle-même, sans qu'il soit besoin de faire appel à l'article 2279 C. Civ., qui n'a pour effet que de confirmer, corroborer le rôle que l'on fait

(2) *Dict. des Réd.* V^o succession, n^o 1347. — MAGUÉRO (T. A.) *eod* V^o n^o 380. — NAQUET, *op. cit.*, II, n^o 949. — *Rép. gén. Garnier*, V^o Succession, n^o 11.363. — *Jurisclasseurs*, Tome IV, Succession, II, n^o 180.

jouer ici à la possession. Par conséquent, on ne saurait dire que c'est cette disposition qui régit directement la perception de l'impôt. Son domaine d'application est tout différent. Elle n'a été créée que dans l'intérêt seul du tiers possesseur contre lequel serait dirigée une action en revendication.

Notre préoccupation est toute autre. Aussi pouvons-nous dire que si cette règle de notre droit civil n'existait pas, le système de la régie n'aurait été changé en rien. Une conséquence importante en découle : On sait que les auteurs discutent sur le point de savoir si l'art. 2279 dans son premier alinéa « en fait de meubles possession vaut titre » pose une présomption irréfragable. Beaucoup l'admettent : Aubry et Rau (5^e édition II, § 183) s'expriment ainsi : « la possession engendre instantanément et « par elle-même, en faveur du possesseur d'une chose « mobilière, une présomption de propriété à l'aide de « laquelle il peut repousser toute action en revendication « et qui est, en général absolue et irréfragable » (1).

L'opinion que l'on professe à cet égard n'a aucune influence sur la question de savoir si la présomption de propriété qui résultait à l'encontre du défunt de la possession peut être détruite par la preuve contraire. Nous dirons que c'est dans tous les cas une présomption simple en droit fiscal, parce qu'elle est tirée d'un simple fait,

(1) En sens contraire, NAQUET, *op. cit.*, II, n° 949 : « On a jugé que les possesseurs de titres au porteur (assimilés à des meubles corporels au point de vue de l'application de l'art. 2279 C. Civ.) étaient propriétaires de ces titres, mais la présomption de l'article 2279 étant *juris tantum*, peut être détruite par la preuve contraire ».

en dehors de toute disposition légale. Par conséquent, la preuve contre l'apparence de propriété doit être largement admise. Nous verrons que la Cour de Cassation s'est prononcée dans ce sens.

On a fait une double application de cette règle en vertu de laquelle la possession des meubles crée une présomption de propriété apparente au profit du détenteur, en matière de titres au porteur et de meubles meublants. Les tribunaux ont reconnu qu'elle ne concernait pas les titres nominatifs ni les créances. (Cass. 2 déc. 1856, D. P. 56-1-443. — Cass. Req. 17 déc. 1873, D. P. 74-1-145. — Cass. Civ. 4 juillet 1876, D. P. 77-1-33.)

I. — VALEURS AU PORTEUR

La présomption de propriété attachée à la possession dispense l'Administration de toute autre preuve pour l'application de l'impôt aux titres au porteur que le défunt avait en sa possession au jour du décès.

Mais la preuve que le défunt n'était pas propriétaire peut être fournie par les héritiers. Elle peut être faite à l'aide de présomptions graves, précises et concordantes sans commencement de preuve par écrit, car il s'agit de prouver contre un fait ; de simples allégations contraires ne suffiraient pas à éviter l'impôt ; ce serait conférer aux parties le droit d'en éluder le paiement sans limite que de les autoriser à y recourir.

La preuve contraire résultera en conséquence d'actes et même de papiers domestiques dont la sincérité ne pourra être contestée et qui établiront que le défunt n'était pas propriétaire des titres trouvés en sa posses-

sion ; mais de simples documents dépourvus de toute valeur probante n'auraient aucun effet. Les tribunaux se montrent assez sévères. C'est ainsi qu'ils repoussent la preuve que l'on serait tenté de tirer des papiers du défunt, si elle semble contredite par d'autres présomptions. La Cour de Cassation a jugé dans ce sens par un arrêt de la Chambre Civile du 27 avril 1874 (1) que la mention écrite et signée par le défunt sur une bande enveloppant les titres au porteur trouvés à son domicile et indiquant que ces titres appartiennent à une personne désignée ne constitue pas un titre absolu de propriété en sa faveur et que les juges peuvent en se fondant sur les faits et les circonstances de la cause décider que le défunt a conservé la propriété de ces titres et l'a transmise à ses héritiers.

Un jugement du Tribunal d'Autun du 15 juillet 1873 (2) a décidé qu'une concubine était mal fondée à soutenir que la moitié des titres trouvés au domicile du défunt était sa propriété en raison de la cohabitation qui s'était établie entre elle et le *de cujus* et qui s'accompagnait d'une communauté de biens, dont l'existence était reconnue d'ailleurs par le testament du défunt. Le tribunal a repoussé cette preuve à cause de la nature essentiellement révocable du testament qui le rend incapable de créer aucun lien de droit du vivant de son auteur.

De même un jugement du Tribunal de Bruxelles du 20 décembre 1876 (J. E. 20474) a refusé de tenir compte d'une déclaration consignée par le *de cujus* dans son tes-

(1) S. 75-1-207.

(2) R. P. 3741.

tament et de laquelle il ressortait que les valeurs qui se trouvaient en sa possession étaient la copropriété d'un tiers. Le tribunal a considéré cette reconnaissance comme l'équivalent d'un legs au profit du tiers désigné par le testateur.

Le testament du défunt est donc essentiellement un document dépourvu de toute valeur probante à l'égard la régie.

Ce que l'on vient de dire des valeurs trouvées au domicile du défunt s'applique également aux titres au porteur, déposés à son nom dans des établissements de crédit, car le dépôt effectué dans ces conditions crée au profit du *de cujus* une présomption de propriété ; par conséquent ces titres doivent être réputés dépendre de sa succession et être assujettis comme tels au droit de mutation par décès (1).

Mais cette présomption peut être combattue par les intéressés. Il leur faut démontrer à l'aide des papiers domestiques du défunt ou d'actes antérieurs à son décès que les titres au porteur déposés au nom du *de cujus* dans une banque contre remise d'un récépissé nominatif de dépôt étaient en réalité la propriété d'une autre personne. Si en effet, on peut combattre dans une certaine mesure par la preuve contraire l'apparence de propriété résultant de certificats nominatifs au nom du défunt, bien qu'ils constituent le titre même de cette propriété, à plus forte raison pourrait-on détruire l'apparence de propriété fondée sur de simples certificats de dépôt au nom du *de*

(1) Solutions des 5 juin 1869, 29 juin 1870, 25 janvier 1873. — 20 avril 1900.

cujus, qui ne constituent pas des titres de propriété. De nombreuses solutions de l'Administration et de nombreux jugements se sont déclarés en ce sens (1).

Le jugement du Tribunal de Marseille cité en note a reconnu qu'il n'y avait pas lieu de comprendre dans la déclaration de succession les titres déposés par le défunt à son nom dans une banque, alors qu'il n'avait agi qu'en qualité de gérant d'affaires d'un tiers.

Attendu que la présomption résultant de la propriété apparente peut servir de base à la perception de l'impôt de mutation, mais que cette présomption peut être détruite par la preuve contraire.

Attendu que Ferdinand Bouquet ayant déposé en son nom personnel à la Banque de France et à la Société Générale des valeurs au porteur dont le capital a été estimé à 483.085 francs, il en est résulté la présomption qu'il était propriétaire apparent de toutes ces valeurs ;

Mais attendu que la présomption est détruite au moins pour partie par les preuves contraires versées au procès. Attendu en effet qu'il résulte des procurations et des actes de société des mines de Sardaigne et des mines de Laurium que les héritiers Bouquet ont eu pendant longtemps la majeure partie de leurs intérêts en commun avec leur frère Ferdinand Bouquet, *de cujus* et que c'était ce dernier qui était chargé par ses deux frères d'administrer toute la fortune commune ;

(1) **Solution** 25 janvier 1873 — 27 novembre 1874 — 1^{er} avril 1875 — 23 novembre 1877 — 30 juillet 1878 — 21 novembre 1878 — 29 avril 1879 — 30 mai 1879 — 13 février 1880.

Jugements trib. Marseille 11 août 1879 S. 80-2-270. J. E. 21.463 ; trib. Pontoise 30 avril 1894 ; J. E. 24.493 ; trib. Saint-Omer 8 juin 1905, J. E. 27.183 ; La Réole, 20 déc. 1901, J. E. 10.126, D. 1902-5-300 ; Avesnes, 24 février 1921, R. E. 7.560.

Attendu qu'il résulte de registres écrits de la main de Ferdinand Bouquet, *de cujus*, que pendant plusieurs années, notamment de 1872 à 1877, ledit Ferdinand Bouquet a administré les immeubles demeurés indivis entre les trois frères Bouquet et qu'il a également géré leur fortune mobilière ;

Attendu qu'on retrouve sur ces registres la mention d'achat de valeurs au porteur pour le compte commun, la mention du payement du droit de garde de ces valeurs à la Banque et à la Société Générale également pour le droit de garde communs, enfin l'indication de la recette périodique des coupons de chacune des valeurs et de leur répartition à chacun des trois frères co-propriétaires. Qu'il y a donc lieu d'admettre que les valeurs dont il s'agit étaient propriété commune des trois frères Bouquet.

Lorsqu'on veut prouver que contrairement aux apparences, des valeurs mises en dépôt dans une banque par une personne ne lui appartiennent pas, on se heurte à une difficulté particulière. On sait qu'aux termes de l'article 1923 du Code Civil, le dépôt volontaire doit être prouvé par écrit.

L'Administration s'est fondée sur cette disposition combinée avec celle de l'article 1353 C. Civ. pour repousser la preuve par présomptions faite par des intéressés à qui il était impossible de rapporter un écrit attestant que le défunt avait reçu des titres en dépôt.

Mais la jurisprudence a écarté cette prétention en déclarant que le dépôt était un contrat unilatéral constate par un simple exemplaire restant entre les mains du déposant ; qu'il est donc impossible à l'héritier d'avoir contre la Régie la preuve écrite du dépôt ; que les prescriptions de l'article 1923 ne sauraient prévaloir contre cette impossi-

bilité. Il n'en serait autrement qu'au cas où le dépôt allégué serait intervenu entre le *de cujus* et ses propres héritiers, à condition toutefois qu'ils aient accepté sa succession : le défaut de preuve littérale leur est alors imputable.

La Cour de Cassation s'est prononcée sur ce point par un arrêt de la Chambre Civile du 24 octobre 1923 fort intéressant à un autre point de vue, parce qu'il a donné occasion à la Cour Suprême d'affirmer l'admissibilité de la preuve contraire contre la présomption résultant de la propriété apparente.

Il convient de remarquer que si les titres litigieux avaient été trouvés dans un coffre-fort loué au défunt, c'était à une époque où les dispositions particulières de la loi du 18 avril 1918 sur l'ouverture des coffres-forts après décès n'existait pas encore ; mais la solution donnée reste valable actuellement dans le cas de dépôt de titres proprement dit fait à une banque ou à un particulier.

Les faits étaient les suivants (1) :

Un individu est décédé laissant pour héritiers sept frères et sœurs. Six de ces derniers renoncent à la succession, puis assignent celui qui n'avait pas pris parti en restitution de valeurs au porteur, qu'ils prétendaient avoir remis en dépôt au *de cujus*. Là-dessus, le défendeur accepte la succession sous bénéfice d'inventaire, et quant à la demande s'en remet à la justice, déclarant qu'en présence des notes trouvées dans les papiers du défunt, il ne peut contester le dépôt allégué — sur quoi, par jugement du 26 avril 1912, le Tribunal d'Avesnes le condamne à

(1) Voir Note sous l'arrêt au Sirey 1924-I-121.

restituer les valeurs. L'héritier acceptant fait alors une déclaration de succession comprenant des immeubles indivis entre le défunt et ses frères et quelques titres nominatifs au nom du défunt, mais la signification du jugement du 26 avril 1912, à divers établissements de crédit auxquels il était ordonné de remettre aux héritiers renonçants les valeurs leur appartenant amena la découverte d'une quantité considérable de titres au porteur dans un coffre-fort loué au nom du défunt dans une banque.

L'Administration avertie par la Banque, conformément à la loi du 25 février 1901, invita l'héritier acceptant à verser les droits afférents à ces titres, le double droit à titre de pénalité et décerna une contrainte faute de paiement. L'héritier acceptant fit opposition. Un jugement du Tribunal d'Avesnes, rendu le 24 février 1921, lui donna tort; sur pourvoi, il fut cassé :

Attendu que les titres au porteur qui se trouvaient en la possession du défunt au moment de l'ouverture de la succession sont présumés faire partie de son patrimoine et que, par suite, ils sont soumis aux droits de mutation résultant de son décès ; mais qu'il appartient à ses successeurs de détruire cette présomption au moyen des modes de preuve admis par la loi fiscale ; qu'ils échappent donc à cet impôt, en démontrant par d'autres présomptions, graves, précises et concordantes, que le défunt possédait les titres pour un tiers dont il les tenait en dépôt.

Attendu que Louis-Joseph Dupire est décédé à Sepseries, Nord, le 26 octobre 1911, laissant comme héritiers sept frères et sœurs ; que l'un d'eux, Valéry Dupire a accepté la succession sous bénéfice d'inventaire et les autres y ont renoncé ; que par jugement du 26 avril 1912, le Tribunal Civil d'Avesnes

a condamné Valéry Dupire à restituer aux héritiers renonçants des titres au porteur qu'ils alléguaient avoir remis en dépôt au défunt et qui au moment de son décès, se trouvaient dans un coffre-fort loué par lui, en son nom personnel, à l'Agence du Crédit Lyonnais de Valenciennes ; que l'Administration de l'enregistrement a soutenu que ces titres dépendaient de la succession de Louis-Joseph Dupire et que leur dissimulation avait eu pour but d'éviter le paiement du droit de mutation ; que par une contrainte signifiée le 23 avril 1913, elle a réclaté à l'héritier acceptant la somme de 431.223 francs, montant du droit simple exigible sur ces valeurs et celle de 862.446 francs représentant la pénalité du double droit ; que le jugement attaqué a débouté Valéry Dupire de son opposition à la contrainte.

Attendu que le jugement constate que l'opposant a produit des carnets présentant le caractère de registres domestiques et contenant l'indication des propriétaires des titres litigieux et que certains faits de la cause forment un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes qui sont de nature à détruire la présomption de fait sur laquelle s'appuie l'administration de l'enregistrement ;

Qu'il écarte néanmoins ces présomptions par application de l'article 1353 du Code Civil qui, en l'espèce n'autoriserait pas ce mode de preuve ; qu'il en déduit que les titres auraient dû être déclarés par l'héritier et que leur dissimulation entraîne contre lui la sanction prévue par la loi. Mais attendu que, d'une part, Valéry Dupire n'aurait pu commettre aucune fraude en ne révélant pas à l'Administration de l'enregistrement l'existence de valeurs qui, n'appartenant pas au défunt, n'auraient pas été soumises au droit de mutation ; que d'autre part, il résulte du rapprochement des articles 1353 et 1348 Code Civil que la preuve par simples présomptions est admise lorsque celui qui l'invoque n'a pas pu se procurer une preuve litté-

rale. Attendu que le dépôt est un contrat unilatéral et qu'il se constate par un acte dressé en un seul exemplaire, qui reste entre les mains du déposant; qu'il était donc impossible à Valéry Dupire d'avoir contre l'Administration la preuve écrite du dépôt allégué. D'où il suit que la preuve par présomption était admissible et qu'en décidant le contraire, le jugement attaqué a violé l'article de loi susvisé.

Ainsi se trouve confirmée la possibilité de la preuve contraire opposée à la présomption résultant de la propriété apparente. Il est admis que cette preuve peut se faire par tous les moyens reconnus par le droit fiscal, c'est-à-dire même par présomptions. L'incertitude se trouve levée, qui régnait à cet égard, depuis qu'un arrêt de la Chambre Civile du 18 juillet 1892 rendu sur une question de propriété de créances nominatives avait paru l'interdire dans ses considérants :

Mais il ne saurait résulter de cet arrêt qu'un moyen de preuve quelconque suffit à détruire la présomption de propriété résultant du dépôt. Celle-ci ne peut être combattue que par des présomptions plus fortes. Des documents quelconques n'ayant pas le caractère de papiers de famille (art. 1331, Code Civil) non pourvus d'une authenticité suffisante pour valoir à titre de présomption simple demeureront toujours sans effet : les tribunaux restent libres d'apprécier les faits constitutifs de la présomption (Voir jugement du Tribunal de Bordeaux du 22 février 1899, J. E. 25688).

On a étudié jusqu'à présent la propriété des titres que l'on supposait avoir été remis en dépôt par une personne entre les mains d'un banquier chargé d'en assurer la con-

servation, de détacher les coupons et de faire toutes les opérations relatives à la vie du titre. Le dépôt que l'on envisage maintenant, toujours sous le même aspect est assez différent dans sa nature; il consiste juridiquement dans la location d'un coffre-fort situé dans les locaux d'un établissement de banque, où le déposant vient placer lui-même tous objets qu'il lui plaît. Il a seul accès au coffre dont il possède la clef; l'établissement ne fait qu'assurer la garde matérielle. Aussi le locataire est-il présumé propriétaire de toutes les valeurs mobilières, sommes et objets renfermés au coffre-fort, puisque lui seul en a la libre disposition.

Mais cette présomption peut être détruite par la preuve contraire et, notamment, par de simples présomptions, à condition qu'elles soient graves, précises et concordantes.

Jugé par le Tribunal de Dijon le 21 mars 1921 (1) que l'Administration de l'Enregistrement doit admettre que la plus grande partie des titres contenus dans un coffre-fort loué au nom du défunt ne lui appartenait pas, lorsqu'il est établi que celui-ci qui habitait en commun avec sa mère, n'avait jamais eu aucune fortune personnelle, ne s'était jamais livré à aucune occupation lucrative et n'avait jamais rempli aucun emploi rémunérateur; qu'à la mort de son père, la totalité de la succession de ce dernier avait été absorbée par les reprises de sa veuve, et lorsqu'enfin on trouve la preuve que le défunt était administrateur de la fortune maternelle dans une déclaration

(1) J. E. 31224.

contenue au même coffre-fort, signée par lui et datée d'une époque où ce coffre-fort était loué par la mère.

Cette jurisprudence se trouve étayée, bien que le jugement cité n'en fasse pas mention par les dispositions de la loi du 18 avril 1918, prescrivant à titre de mesure de contrôle l'ouverture de tout coffre-fort loué au nom d'une personne décédée, en présence d'un notaire, chargé de rédiger un procès-verbal portant l'énumération complète de tous les objets trouvés. L'article 2 de cette loi (Voir Code enreg. n° 197) dispose que « les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes seront réputés, à défaut de preuve contraire et seulement pour la perception des droits, être la propriété conjointe et dépendre pour une part virile de la succession ».

Ainsi le législateur a confirmé par un texte spécial la présomption de propriété, ou si l'on préfère la propriété apparente du locataire du coffre-fort qui n'avait jusqu'alors qu'une base fragile.

Cette présomption de propriété était inspirée en effet par l'article 2279 du Code Civil dont l'application était en fait fort incertaine, dans l'ignorance du titre auquel le défunt possédait, et alors qu'il n'était plus là pour déclarer, si cela était nécessaire, la précarité de sa possession. Elle est érigée maintenant en présomption légale dans le cas de pluralité de locataires; mais il est évident que la situation du déposant unique est la même.

Il faut enfin remarquer pour être fixé sur sa nature, que la présomption de propriété par parts égales édictée par le législateur entre les locataires conjoints est suscep-

tible d'être combattue, aussi bien par les contribuables que par l'Administration.

Tous les modes de preuve compatibles avec la procédure fiscale sont admissibles (1).

II. — MEUBLES MEUBLANTS

La présomption de propriété attachée à la possession conduit à appliquer les mêmes règles aux meubles meublants qu'aux titres trouvés au domicile du défunt.

Le propriétaire d'un immeuble y demeurant a été déclaré par la Cour suprême propriétaire présumé du mobilier qui le garnit et dont il a la possession (2).

Il n'y a là qu'une présomption simple susceptible de preuve contraire ; mais si cette preuve n'est pas rapportée, le mobilier doit être considéré comme dépendant de la succession du défunt et compris dans la déclaration faite après son décès.

SECTION III

Applications légales du principe de la propriété apparente

Dans son souci de combattre les fraudes fiscales devenues de plus en plus nombreuses en raison des augmentations successives de tarifs, le législateur a multiplié les mesures de contrôle.

C'est là un épisode de la lutte sans fin entre le contribuable et le fisc, l'ingéniosité du premier ne cessant de

(1) Instr. 3547 § 1^{er}.

(2) Cass. Civ. 31 janvier 1900. D. P. 1900-1-281.

rechercher de nouveaux moyens pour échapper aux impôts à mesure qu'ils deviennent plus lourds ; la régie réclamant l'intervention du législateur pour boucher les fuites de la matière imposable, à mesure qu'elle les découvre.

Le législateur s'est donc particulièrement attaché à rendre les omissions dans les déclarations de succession de plus en plus rares, en établissant des présomptions concernant les biens à déclarer.

Et, entré dans cette voie, il a été amené naturellement à confirmer implicitement la théorie de la propriété apparente, en étendant son application là où la Régie n'y avait fait qu'un appel timide ou même n'avait pas osé y recourir parce qu'elle jugeait son fondement trop fragile, tant qu'une base légale ne lui avait pas été donnée.

Cette consécration légale provoquera de notre part une double observation :

En premier lieu : le législateur s'est emparé du principe de la propriété apparente, en lui conservant le caractère que certains auteurs lui ont refusé, mais que nous nous sommes toujours efforcés de faire apparaître.

En second lieu, les lois auxquelles on en arrive ont réservé expressément la possibilité de prouver contre les présomptions qu'elles édictaient, leur refusant ainsi le caractère de présomptions irréfragables.

Ces remarques faites, il convient de les examiner :

1° On rappellera pour mémoire la présomption de propriété s'appliquant aux sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement par plusieurs

personnes, dont il a été traité dans le paragraphe précédent.

2° La véritable consécration légale du principe de la propriété apparente est relative aux titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès. (Loi du 18 avril 1918 modifiée par la loi du 13 juillet 1925 : art. 11 *Code Enreg.*).

L'Administration de l'Enregistrement avait été admise à faire la preuve des omissions dans les déclarations de mutation par décès au moyen de présomptions simples tirées de faits constants : notamment un arrêt de la Cour de Cassation (Req. 4 juillet 1901) (1) a jugé que lorsqu'il est établi qu'une personne a touché dans les années qui ont précédé son décès des coupons de valeurs mobilières et que son héritier a continué à toucher depuis au même établissement des coupons de même nature, les présomptions qui découlent de ces faits peuvent suffire à fournir la preuve que les valeurs dont il s'agit appartenaient au *de cujus* et auraient dû par suite être comprises dans la déclaration de sa succession. Il n'y avait là qu'une application d'un principe très général en droit, à savoir que la fraude peut se prouver par tous les moyens. Toutefois son intervention en matière d'enregistrement dans l'arrêt cité ne pouvait s'expliquer que grâce à la théorie de la propriété apparente. La présomption utilisée n'avait en effet qu'un caractère exclusivement fiscal, puisqu'elle ne décidait de la propriété du défunt sur les valeurs litigieuses qu'en vue de la liquidation et du paiement des droits de mutation, sans préjuger du fond des choses.

(1) J. N. 27803.

Elle posait donc une apparence.

Abandonnée d'abord aux lumières des magistrats, elle a été transformée en une présomption légale par l'article 17 de la loi du 18 avril 1918 (art. 11 *Code Enreg.*) qui dispose : « sont présumés, jusqu'à preuve contraire, « faire partie de la succession pour la liquidation et le « paiement des droits de mutation par décès, les titres et « les valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins « d'un an avant son décès et dont les héritiers, donataires « ou légataires universels ou à titre universel du défunt « sont ultérieurement reconnus être en possession ».

L'Administration est donc autorisée à comprendre dans la succession du défunt, pour la liquidation du droit de mutation par décès les titres et valeurs au sujet desquels elle démontre :

1° Que le défunt en avait perçu les revenus moins d'un an avant son décès (délai de 6 mois sous le régime de la loi de 1918 porté à un an par l'article 46 de la loi du 13 juillet 1925) ; il suffit pour que l'Administration puisse invoquer la présomption légale de cet article, que le défunt ait touché une fois, pendant l'année de son décès tout ou partie des revenus dont il s'agit. (Instruction du 15 juillet 1925, n° 3860, § 11) (1).

(1) La Commission des Finances de la Chambre, en présence du texte primitif du Gouvernement, qui tendait à porter le délai à deux ans, avait voulu préciser que les revenus devraient avoir été touchés habituellement, c'est-à-dire au moins deux fois, par le défunt, pour que la présomption put être appliquée. Le mot habituellement ayant été supprimé au cours de la discussion (Chambre, 1^{re} séance du 2 juillet 1925, *J. O.* du 3, p. 3084 et 3085) on doit en déduire avec l'Administration qu'il suffit que les coupons aient été touchés une seule fois par le *de cujus*, pendant l'année qui a précédé son décès, pour que la présomption puisse être invoquée.

2° Que les héritiers, donataires, ou légataires universels ou à titre universel ont été reconnus en possession de ces titres et valeurs à une époque postérieure au décès de leur auteur.

Aucune autre preuve ne peut être exigée de l'Administration.

La loi a conservé à la présomption le caractère strictement fiscal qu'elle avait déjà lorsqu'elle était invoquée à titre de présomption simple ; cela résulte clairement des mots « sont présumés faire partie de la succession pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès ». Il y a donc dans cette disposition une véritable application du principe de la propriété apparente.

En outre, la preuve contraire a été expressément réservée aux parties.

C'est encore le souci que l'apparence posée par la présomption légale ne soit pas en contradiction avec la réalité des faits qui a poussé le législateur à apporter une grave restriction à son système dans le second paragraphe de l'article 17 de la loi du 18 avril 1918.

La possession des valeurs par les héritiers peut s'expliquer en effet au moyen d'un don manuel : il ne convient donc pas que le droit de mutation par décès soit perçu dans tous les cas : le droit de donation doit être substitué au premier, lorsque les héritiers invoqueront le don manuel. Aux termes du 2° alinéa de l'article 17 : « les héritiers, donataires ou légataires qui se prévaudront d'un don manuel desdits titres et valeurs à eux consenti par le défunt ne seront pas tenus au paiement de l'impôt de mutation par décès s'ils acquittent sur le montant de ces

titres ou valeurs le droit de donation entre vifs d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt ». Toutefois, cette déclaration devra être souscrite, d'après l'alinéa 3, dans les délais fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, et au plus tard dans les trois mois à partir d'une mise en demeure par lettre recommandée de l'Administration avec accusé de réception. A défaut de l'accomplissement de cette formalité dans les délais impartis, la présomption s'appliquera intégralement et les héritiers donataires, ou légataires devront acquitter l'impôt de mutation par décès.

Lorsque le droit de donation entre vifs sera acquitté après l'expiration des délais fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, il devra être majoré en vertu de la disposition finale de l'article 17, des intérêts calculés au taux légal à compter de l'expiration du délai fixé pour le paiement des droits de mutation par décès. Ce taux a été fixé à 5 % par la loi du 18 avril 1918.

CHAPITRE V

ETUDE SOMMAIRE SUR L'APPLICATION DE LA « PROPRIÉTÉ APPARENTE » AUX TRANSACTIONS

La transaction est un exemple caractéristique de l'antinomie entre le droit civil et le droit fiscal, quant à la nature juridique d'un acte.

Considérée comme une convention déclarative en droit civil, elle a au point de vue fiscal un effet translatif.

Le désir d'éviter des abus et surtout celui d'obtenir un rendement plus considérable de l'impôt, a conduit la pratique fiscale à s'écarter des principes de notre droit civil, sur lesquels cependant elle devrait toujours chercher à s'appuyer. C'est une règle fondamentale de l'enregistrement, que la nature juridique d'un acte ou d'une mutation doit s'apprécier pour la perception de l'impôt, à la lumière des principes du droit civil (1). Cette règle est ouvertement violée en matière de transactions.

Aussi n'est-il pas étonnant que la théorie de la propriété apparente s'y présente sous un jour exceptionnel, ainsi que nous le dirons ci-après. Il faut voir d'abord en quoi consiste l'opposition du droit civil et du droit fiscal, relative aux **transactions**.

(1) WAHL, *op. cit.*, T. 1^{er}, n° 69.

M. PILON. *Cours professé à la Faculté de Droit de Paris*

SECTION I

Du caractère de la transaction en droit fiscal

D'après le Code civil, article 2044, la transaction est l'acte par lequel deux parties terminent une contestation née ou à naître en se faisant des concessions mutuelles.

La question de savoir si la transaction est déclarative en droit civil a été controversée ; les législations étrangères se prononcent différemment sur ce point.

Dans notre droit, la loi est muette, mais les auteurs enseignent que cette convention est déclarative ; Aubry et Rau s'expriment ainsi : « de sa nature, la transaction n'est pas transmissive mais simplement déclarative ou reconnitive des droits qui faisaient l'objet du différend sur lequel elle est intervenue. » Dans le même sens, Planiol (*Traité élémentaire de droit civil*, Tome I, n° 2614.) « Si dans la « transaction l'une des parties reconnaît à l'autre la propriété d'un immeuble qu'elle lui contestait, l'acte est « purement déclaratif ; en effet, ce n'est pas dans la transaction que se trouve le titre du propriétaire, mais bien « dans l'acte antérieur (achat, legs, etc.) sur lequel se « fondait sa prétention. » La jurisprudence lui reconnaît le même caractère (1). La question est donc définitivement tranchée en droit civil.

Nous repousserons cependant le raisonnement de quelques auteurs qui affirment que si la transaction est déclarative, c'est par application directe de l'article 2052 Code Civil aux termes duquel cette convention a entre

(1) Cass., 3 janvier 1883. S. 1883-1-349.

C. Bordeaux, 17 mars 1892. D. P. 93-2-182.

C. Orléans, 24 novembre 1893. D. P. 94-2-287.

les parties l'autorité de la chose jugée en dernier ressort. Cette argumentation qui repose sur une assimilation des transactions aux jugements n'est pas concluante, car il existe des différences profondes entre les deux.

La transaction d'abord est l'œuvre des parties, tandis que le jugement émane du tribunal.

En second lieu le jugement a force exécutoire et comporte une hypothèque générale sur tous les immeubles présents et à venir du débiteur. La transaction au contraire n'a pas force exécutoire, et elle ne produit pas d'hypothèque sauf convention formelle.

Enfin les jugements et les transactions ne sont pas susceptibles d'être attaqués pour les mêmes causes.

De ce que la transaction est déclarative de propriété, nous devrions conclure qu'elle échappe au droit proportionnel et qu'elle devrait être tarifée au seul droit fixe. Il n'en est cependant pas toujours ainsi, bien que la presque unanimité des auteurs aient enseigné cette conséquence (1). En pratique, en effet, à la suite d'un arrêt de la Cour de Cassation de 1865, toutes les transactions opérant un changement dans la possession des biens litigieux sont assujetties au droit proportionnel. Un effet translatif leur est reconnu.

Comment a-t-on abouti à cette solution ?

(1) MERLIN, *Rép.* V, *Partage*, n° 1 ; CHAMP et RIGAUD, n° 595 et suivants. DEMANTE, *Cours d'Enreg.*, tome I, n° 317 à 327 ; TROPLONG, n° 7 et suiv. ; MASSE et VERGÉ, tome V, p. 85 ; VALETTE, *Mélanges de Droit*, t. I^{er}, p. 208 et suiv. ; AUBRY et RAU, t. IV, § 421 ; PONT, t. II, n° 634 et suiv. ; LAURENT, t. XXVIII, n° 398 ; BAUDRY-LACANTINIERE et WAHL, n° 1308 ; DALLOZ, *Rép.*, V° *Enreg.*, n° 1082. — *Contra* NAQUET, *Tr. de l'Enreg.*, t. I^{er}, n° 440.

Les transactions ont été visées deux fois par la loi du 22 frimaire an VII : D'une part, l'article 68, § 1^{er}, n° 45 (art. 270, § 6, n° 10, *Cod. Enreg.*) a tarifé au droit fixe « les transactions, en quelque matière que ce soit qui ne contiennent aucune stipulation de somme et valeur, ni dispositions soumises par la présente à un plus fort droit d'enregistrement. »

D'un autre côté, l'article 69, § 3, n° 3 (*Code Enreg.*, art. 271, § 11, n° VI) a soumis au droit de 1 % actuellement 1,50 % les transactions et tous actes ou écrits qui contiendront obligation de sommes sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée. »

L'Administration et les grands Traités d'Enregistrement interprètent ces articles de la manière suivante :

« Des termes de l'article 68, § 1^{er}, n° 45 qui soumet au droit fixe les transactions qui ne contiennent aucune stipulation de sommes ou valeurs, ni dispositions soumises à un plus fort droit d'enregistrement, on doit conclure par *a contrario*, que dès qu'une transaction contient une stipulation de sommes ou valeurs, cette stipulation donne ouverture à un droit proportionnel. »

« D'autre part, l'article 69, § 3, n° 3 de la même loi soumet à un droit de 1 % les transactions contenant obligation de sommes ; mais il faut que cette obligation ne constitue pas une libéralité et qu'elle ne soit pas le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée. Conséquemment, si l'obligation de sommes constitue une libéralité, ou si elle est le prix d'une transmis-

sion, mobilière ou immobilière, non enregistrée, le droit de mutation, à titre gratuit ou onéreux devient exigible. » (MAGUÉRO, T. A., V^e transaction, n^o 74.)

Cela revient à dire que les transactions qui contiennent mutation sont passibles du droit proportionnel d'après le tarif correspondant à la nature de chacune, puisqu'elles ne se trouvent pas comprises dans l'une quelconque des dispositions précitées.

« Il faut se garder de croire, dit M. Garnier (*Rép. Gén. Enreg.* V^e transaction, n^o 12777) que l'article 69, « § 3, n^o 3 de la loi de frimaire an VII est limitatif, et « que les transactions contenant obligations de sommes « sont seules assujetties au droit proportionnel. Les « expressions dont le législateur s'est servi laissent au « contraire entendre très clairement qu'en ce qui concerne les transactions contenant mutation, il était « inutile d'édicter une disposition spéciale et qu'il suffisait pour les atteindre de se référer aux règles d'exigibilité et au tarif établi pour les mutations ordinaires. »

L'Administration avait fait connaître sa doctrine sur ce point dès l'année 1827 par son instruction 1229, § 11. Elle se proposait de combattre l'interprétation toute contraire donnée par certains auteurs et qui consistait à dire que la loi de frimaire assujettissait au droit fixe la transaction pure et simple telle qu'elle est définie par le Code Civil et ne prévoyait la perception du droit proportionnel que tout autant que des choses non comprises dans le litige seraient abandonnées à la personne à laquelle elles n'appartenaient pas :

« A l'égard des biens litigieux disent Champion-
« nière et Rigaud (1) quel que soit celui des contrac-
« tants auxquels ils sont attribués, le droit proportion-
« nel n'est jamais exigible, mais si des choses non
« comprises au litige sont abandonnées à celui auquel
« elles n'appartenaient pas, il y a transmission et par
« conséquent ouverture du droit proportionnel. »

« La transaction, dit M. Pont (2) dans le même
« sens, se renferme-t-elle rigoureusement dans les ter-
« mes du litige qu'elle éteint, et a-t-elle pour objet
« seulement les choses comprises dans ce litige, elle est
« comme simplement déclarative soumise à un droit
« fixe, quel que soit le sacrifice ou la concession fait par
« chacune des parties touchant cet objet du litige ; au
« contraire sort-elle de ces termes et se trouve-t-elle mé-
« langée de stipulations particulières portant abandon de
« choses non litigieuses, elle est translatrice, par rapport
« à ces choses dont le passage d'une main dans une
« autre ne peut s'effectuer sans subir la loi de l'impôt,
« sans donner lieu par conséquent à un droit proportion-
« nel, de libération, d'obligation ou de mutation, selon
« l'occurrence. »

Cette explication, bien qu'elle n'ait pas prévalu
devant la Cour de Cassation, ne laisse pas d'être fort im-
pressionnante. Elle s'harmonise fort bien avec le texte
de l'article 68, § 1, n° 45 de la loi de l'an VII « les
transactions en quelque matière que ce soit qui ne con-

(1) *Op. cit.*, I, 600.

(2) *PONT*, t. II, n° 634 et suiv.

tiennent aucune stipulation de sommes et de valeurs... sont soumises au droit fixe. »

M. Wahl (1) qui a fait sien le raisonnement qui vient d'être exposé déclare que ce texte est l'application complète du droit civil. La stipulation de sommes ou de valeurs dont il est question c'est celle qui aurait pour objet des biens propres à un contractant qui conviendrait de les abandonner à son co-contractant pour l'amener à transiger.

Il est évident, même en droit civil, qu'une telle convention entraîne une mutation de propriété, donc application du droit proportionnel variable avec la nature des biens compris dans la stipulation.

Une telle interprétation certes est beaucoup plus simple et naturelle que celle de M. Maguéro et de M. Garnier rapportée plus haut. Nous ne désespérons pas de la voir un jour triompher devant les tribunaux, qui l'ont condamnée sous une autre influence.

Cette explication a été, malgré tout, repoussée immédiatement par l'Administration à qui elle était préjudiciable ; mais il lui a fallu pour cela faire appel à la théorie de la propriété apparente entendue d'ailleurs, dans un sens un peu différent de celui que nous sommes habitués de rencontrer. L'Instruction 1229, § 11 de la Régie est ainsi conçue « Les transactions entre parties sur des points « litigieux ne sont dénommées dans les lois sur l'enregistrement qu'autant qu'elles ne donnent ouverture « qu'au droit fixe. Pour régler la perception lorsque les

(1) *Op. cit.*, I, 150.

« transactions ne se trouvent pas dans ce seul cas nom-
« mément prévu, il faut apprécier les conventions que ces
« actes renferment, afin d'appliquer le tarif à chacune
« d'elles selon sa nature...

« Cette appréciation consiste à s'assurer si la conven-
« tion a opéré quelque changement ou novation dans la
« situation apparente, dans l'état de possession, dans les
« droits apparents des parties. Il ne s'agit là que de droits,
« apparents, car les tribunaux seuls auraient été juges des
« droits réels, d'après la validité des titres et la force des
« preuves que les parties auraient pu invoquer et il n'ap-
« partient pas aux préposés de suppléer au jugement ou à
« l'arrêt qui n'a pas été rendu. C'est l'état de choses, au
« moment où les parties se rapprochent pour transiger
« qui doit être pris comme point de comparaison avec les
« arrangements dont elles conviennent entre elles, afin
« de régler la perception d'après les effets nouveaux qui
« résultent de cette convention. »

Cette doctrine se rattache donc au principe général
suivant lequel l'impôt de mutation est perçu d'après la
propriété apparente.

Elle ne s'est imposée en jurisprudence que lorsque la
Cour de Cassation qui avait sanctionné dès son apparition
la thèse de l'Administration (1) eut vaincu la résistance

(1) Cass. 15 février 1831. — S. 31-1-120, Instr. 1370 § 7.
Cass. 19 novembre 1839 — S. 39-1-192, Instr. 1615 § 9.
Cass. 26 juillet 1841 — S. 41-1-576, Instr. 1668 § 7.
Cass. 21 mars 1842 — S. 42-1-313, Instr. 1675 § 8.
Cass. 2 janvier 1844 — S. 44-1-19, Instr. 1713 § 8.
Cass. 22 avril 1845 — S. 45-1-144, Instr. 1743 § 12.
Cass. 17 mars 1816 — S. 46-1-32, Instr. 1767 § 11.
Cass. 5 juin 1861 — S. 61-1-733, Instr. 2201 § 6.

des tribunaux civils (1) par un arrêt solennel du 12 décembre 1865 (2) décidant que la transaction est soumise au droit proportionnel, lorsqu'elle opère quelque changement dans les droits apparents des parties.

Cet arrêt fut rendu dans les circonstances suivantes :

Le sieur Duthey, fils naturel reconnu de la dame Mutheau était décédé le 2 janvier 1858 sans descendants, après avoir par testament olographe, institué la dame Bohet pour sa légataire universelle.

Celle-ci obtint une ordonnance d'envoi en possession de l'hérédité. La mère naturelle du défunt prétendit avoir des droits dans la succession du sieur Duthey, soit à cause de sa qualité d'héritière à réserve, soit à cause de la nullité du testament qu'elle attaquait pour cause de captation et de dol. Une transaction intervint alors entre les parties, et il fut convenu que conformément aux dispositions de l'article 1004 du Code Civil, la dame Mutheau ferait délivrance à la dame Bohet, pour la remplir de son legs, de la moitié de la succession et qu'elle conserverait l'autre moitié comme héritière de son fils.

Lors de l'enregistrement de cet acte, le receveur le considéra comme renfermant une transmission de la moitié de la succession par la dame Bohet à la dame Mutheau et perçut sur cette transmission le droit de mutation à titre gratuit et entre vifs de 9 %. Lors de la déclaration de la succession, il exigea de la dame Bohet qu'il considérerait comme ayant été investie de la totalité de la succes-

(1) Trib. Seine 19 novembre 1839, trib. Seine 26 juillet 1841, trib. Seine 21 mars 1842, cités au Dalloz, Rep. V^o enregist. n^o 1090.

(2) S. 66-1-73, instr. 2347 § 4.

sion, en vertu du testament du sieur Duthey le droit de mutation par décès sur tous les biens laissés par celui-ci. Les dames Mutheau et Bohet réclamèrent contre ces perceptions, la première soutenait qu'elle avait recueilli à titre héréditaire de son fils naturel la moitié des biens par elle conservés, et que, dès lors, il n'était dû, pour cette moitié que le droit de 1 % établi pour les mutations en ligne directe. Et la seconde disant que la portion des biens héréditaires ainsi distraite du legs universel n'y avait jamais été comprise en sorte que le légataire ne pouvait être tenu à aucun droit de mutation pour cette même portion.

Ces deux prétentions furent accueillies par deux jugements du tribunal, mais sur le pourvoi de la régie ces décisions furent cassées le 5 juin 1861 (1).

Le Tribunal de Châlons, auquel les deux affaires furent renvoyées, déclara que même en droit fiscal la transaction était un acte purement déclaratif, donc soumis au droit fixe et il interpréta les dispositions de la loi de frimaire an VII dans le sens où nous l'avons fait *supra*.

L'Administration de l'Enregistrement forma un nouveau pourvoi en cassation, à la suite duquel les chambres réunies de la Cour de Cassation prononcèrent le 12 décembre 1865 sur les conclusions conformes de M. le Procureur Général Delangle un arrêt solennel conçu en ces termes :

Attendu que la dame Muteau ayant demandé en justice la nullité du testament, la transaction du 13 mai 1858, par

(1) S. 1861-1-738.

laquelle, mettant fin au procès, les parties ont partagé la succession, a opéré de la part de la dame Bohet au profit de la dame Muteau une véritable mutation, passible elle-même d'un nouveau droit. Attendu, en effet, que si, aux termes de l'article 2052 C. Civil, les transactions ont, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort, et si à ce titre, elles ont en général un caractère simplement déclaratif, il n'en est pas nécessairement de même vis-à-vis de l'Administration de l'enregistrement. Que cela résulte des termes mêmes de l'article 68 § 1 n° 45 de la loi du 22 frimaire an VII qui n'accorde la faveur du droit fixe qu'aux transactions ne contenant aucune stipulation de sommes et valeurs, ni disposition soumise à un plus fort droit d'enregistrement.

Attendu dès lors qu'il y a lieu d'examiner si la transaction dont s'agit au procès ne contient pas une disposition soumise à un droit proportionnel.

Attendu que la transaction du 13 mai 1858 par laquelle les dames Bohet et Muteau se sont partagées la succession de Lucien Duthey, a été un contrat commutatif, par lequel l'une des parties s'est volontairement dessaisie d'une portion des biens de la succession dont elle était légalement investie et l'autre a renoncé à poursuivre l'annulation de la disposition testamentaire ; que cette transaction, loin de l'anéantir, a consolidé le testament, puisqu'elle en a consacré le principe et en partie maintenu les effets, et qu'en stipulant, en outre, de la part de la légataire universelle, l'abandon d'une partie des biens légués, elle a été essentiellement translatrice de propriété.

Par ces motifs, casse.

Un grand nombre de jurisconsultes ont protesté vivement contre la doctrine de cet arrêt qui déclare que le régime fiscal des transactions contient une dérogation à

la loi civile, alors qu'elle n'apparaît pas en réalité dans l'article 68 de la loi de frimaire an VII (1). Mais la critique de cette jurisprudence sortirait du cadre de cette étude. Nous renvoyons les lecteurs qu'elle intéresse à un article de M. Pont paru dans la *Revue critique de Législation et de Jurisprudence*, tome 28, page 289, où l'auteur montre qu'elle constitue une régression marquée sur la jurisprudence antérieure à la Révolution, et que d'autre part elle a pour effet de détruire complètement le principe posé par l'article 68, § 1, n° 45 de la loi de frimaire an VII, soumettant la transaction au droit fixe : à l'aide d'exemples il prouve que ce dernier droit n'a pas d'application possible dans le système qui a prévalu, et que le texte qui l'établit est par le fait supprimé.

Aussi n'a-t-on pas cessé de plaider sur ce point, bien que la jurisprudence ait été définitivement fixée par l'arrêt solennel que nous avons cité (2) (voir en note les nombreux arrêts). Mais malgré la base fragile de la décision de la Cour, aucun revirement favorable aux redevables ne s'est encore produit.

Cet exposé du système fiscal des transactions n'a eu pour but que de nous permettre de montrer maintenant le parti que l'on a voulu tirer abusivement d'ailleurs de la

(1) DALLOZ *1Rép. alph. V° Enregistrement*, supplément n° 656). — DEMANTE, *Principes*, t. I, n° 319 et suivants, appendice n° 529. — WAHL, *op. cit.*, I, 510.

(2) Cass. 30 janvier 1886. S. 66-1-73, instr. 2437 § 4 et II. — Civ. 11 avril 1866. S. 66-1-222. — Req. 13 février 1878. S. 78-1-475, instr. 2597 § 4. — 9 janvier 1899. S.99-1-289, instr. 2986 § 6. — 12 novembre 1902 D. P. 1904-1-55. — 25 novembre 1907, D. P. 1909-1-493.

théorie de la propriété apparente, pour déterminer quand le droit de mutation est exigible.

Ce sera l'objet d'un second paragraphe.

SECTION II

L'application de la théorie de la propriété apparente aux transactions

La jurisprudence et l'Administration considèrent la transaction comme translatrice et passible du droit proportionnel de mutation lorsqu'elle opère un changement dans les droits apparents des parties, tels qu'ils résultent de la situation de fait des parties (voir l'Instr. 1229 reproduite plus haut). Cette restriction a pour effet de donner à la notion de droits apparents dans le cas de transactions un caractère très particulier. C'est l'état de choses au moment où les parties se rapprochent pour transiger qui doit être pris comme point de comparaison avec les arrangements dont elles conviennent entre elles afin de régler la perception d'après les effets nouveaux qui résultent de cette convention. On ne saurait plus dire, comme en matière de mutations entre vifs d'immeubles ou de mutation par décès que la propriété apparente est fondée sur un titre régulier qui s'impose à la régie, comme à tous les tiers, ou bien encore qu'elle repose sur des présomptions légales de mutation de propriété. En effet, puisqu'il y a transaction, les droits ostensibles résultent nécessairement d'un titre contesté. Dès lors leur existence est douteuse. En fait

la propriété apparente d'une personne amenée à transiger n'est que la simple possession.

La Régie n'a d'ailleurs pas fait de difficultés pour le reconnaître. Le texte de l'instruction 1229, § 11 ne laisse aucun doute sur ce qu'elle entend par droits apparents : « le droit proportionnel est dû toutes les fois que la convention a opéré quelque changement ou novation dans la situation respective, dans l'état de possession, dans les droits apparents des parties ». Dans l'espèce qui donna lieu au fameux arrêt du 12 décembre 1865, l'avocat de l'Administration qui sut emporter la conviction des juges le déclara d'une façon plus brutale encore : « Pour l'Administration obligée de suivre les mutations si variées en leur forme, le signe de la propriété c'est la possession. Là où elle voit la possession se déplacer, elle voit un déplacement de la propriété ; quand elle ne peut pas saisir les causes, elle saisit les faits et s'y applique.

« L'œil de l'Administration ne peut pas pénétrer au delà de la surface. Est-ce qu'il lui appartient de sonder les droits des parties, de discuter leurs titres, leurs qualités ; elle est obligée de s'arrêter au signe extérieur de la propriété, à la possession. »

La Cour de Cassation adopte cette manière de voir. « Il y a lieu de considérer comme translatrice au point de vue de l'impôt et passible à ce titre du droit proportionnel, toute transaction par l'effet de laquelle la propriété ou partie de la propriété en litige est attribuée à celui qui, d'après la loi ou les titres ostensibles, n'était pas le possesseur ou le propriétaire apparent. » (1).

(1) Cass. 11 avril 1866, D. P. 66-1-151.

Il faut donc conclure qu'en matière de transactions, la théorie de la propriété apparente conduit à frapper du droit de mutation le simple déplacement de possession. C'est ce qui a lieu par exemple lorsqu'un légataire universel saisi des biens de la succession, abandonne par transaction certains biens compris dans son legs à un héritier non réservataire qui a attaqué le testament. La jurisprudence sur ce point montre que les droits apparents sont déterminés par la « saisine » du légataire, c'est-à-dire la possession. Or, il est inadmissible qu'un simple changement dans la possession entraîne le droit de mutation. C'est cependant le résultat auquel on aboutit dans le système de l'Administration.

Que l'on ne vienne pas dire que la théorie de la propriété apparente produit les mêmes effets dans le domaine des mutations entre vifs ou dans celui des mutations par décès car :

1° Nous avons consacré de longs développements à démontrer que la propriété apparente ne se confondait pas avec la possession. (Notamment à l'occasion des présomptions légales de l'article 12 de la loi de frimaire.)

2° Nous avons dû constater que la preuve contraire était largement admise contre la propriété apparente résultant des présomptions légales (présomptions de l'article 12, présomption de l'article 2279 concernant la propriété des meubles, présomption de propriété des constructions élevées sur un terrain, etc...); que dans le cas où la propriété apparente d'une personne résultait d'un titre à son nom, il arrivait que la preuve contraire ne permettait pas d'éviter la perception du droit de mutation

(hypothèse du prête-nom, de la vente fictive), mais que ce résultat s'expliquait par l'application même des règles du droit civil (mandat, ou article 1321 C. Civ.) ou du droit commercial (titres nominatifs de certaines sociétés).

Or, en matière de transactions, la preuve contraire ne saurait se concevoir : le contrat qui intervient entre les parties a justement pour effet d'étouffer les contestations; d'autre part, il serait absurde d'imaginer une action purement facile, intentée par un contractant contre la Régie dans le but de faire apparaître les droits réels des parties pour éviter une perception abusive.

Par le fait même que la preuve contraire est impossible, la présomption de propriété résultant de l'apparence se trouve bien affaiblie ; il est particulièrement injuste de confondre apparence et possession dans ces conditions : on ne peut pas invoquer comme excuse l'intervention du droit civil dont l'effet serait au contraire d'exonérer les transactions de tout droit de mutation. Par conséquent, on ne peut pas prétendre qu'en frappant de l'impôt les déplacements de possession occasionnés par la transaction, c'est la mutation de propriété elle-même qu'on a voulu atteindre. Appliquée aux transactions, la propriété apparente ne vaut pas comme présomption de propriété, mais comme règle arbitraire de perception (1).

(1) C'est la conclusion à laquelle M. WAHL est arrivé dans son *Traité de droit fiscal* (T. I, n° 510) :

« La propriété apparente ne s'entend pas ici comme en matière de « preuve ; elle ne signifie pas que la régie peut établir la mutation par les « actes où les parties se comportent comme propriétaires ; ainsi que le

Nous terminerons donc en affirmant que l'idée de propriété apparente en matière de transactions est profondément différente de celle que nous avons rencontrée en matière de mutation entre vifs ou par décès. Il n'y a que le nom de commun ; aussi ne pourrait-on étendre les règles qui la régissent dans un domaine à l'autre domaine.

Si on recherche le fondement de la théorie générale de la propriété apparente, non pas telle que nous la concevons, mais telle qu'elle se trouve définie par la Régie, on est également convaincu qu'elle doit rester étrangère aux transactions :

Le principe de la propriété apparente, en effet, se rattache dans la doctrine de l'Administration à cet autre principe plus général que l'Administration de l'enregistrement est un tiers à l'égard des parties pour la perception des droits. C'est la raison pour laquelle elle s'en tient aux actes ostensibles, sans tenir compte des intentions secrètes des contractants, ni des actes restés cachés entre eux qui auraient pour effet de modifier les actes publics.

« montreront les exemples que nous citerons, on admet qu'en matière de « transaction le droit proportionnel est dû dès que la situation de fait « ou la situation provisoire des parties est modifiée. L'expression de propriété apparente est donc détournée de sa signification naturelle.

« La solution de la régie est d'ailleurs contraire aux principes ; il ne s'est « pas plus opéré de mutation au point de vue fiscal qu'au point de vue civil ; « la propriété n'a changé de main, ni en réalité, ni même en apparence ; « les parties reconnaissent, déclarent leurs droits respectifs. En dehors « d'une transaction, un détenteur ou un possesseur qui reconnaît la propriété d'autrui acquise par un acte enregistré, ne serait pas réputé faire « une mutation ; pourquoi en serait-il autrement dans la transaction ? La « reconnaissance de la validité d'un testament n'est pas une mutation ; « pourquoi, dans certains cas, veut-on la soumettre, quand elle a lieu par « transaction, au droit de mutation ? »

Si l'Administration en tant que tiers, n'est pas une individualité à part, vis-à-vis de laquelle les contrats et les conventions du droit civil auraient un caractère différent de celui qui leur appartient vis-à-vis de tous, elle est tenue de s'en référer aux définitions de la loi civile acceptées de tout le monde.

Dès lors, ce qui est une transaction en droit civil ne devrait pas être pour la Régie autre chose qu'une transaction, c'est-à-dire un acte purement déclaratif. Or, sa prétention est tout opposée. Il lui est difficile dans ces conditions de revendiquer la qualité de tiers, qui est à la base de sa propre théorie de la propriété apparente. Cette expression a donc un sens tout à fait particulier lorsqu'on l'applique aux transactions.

L'appel fait à la théorie de la propriété apparente ne peut donc servir à justifier la perception du droit proportionnel sur les transactions sous le prétexte que devant ce principe fondamental de notre droit fiscal, l'opposition entre le droit civil et le droit fiscal sur la nature de cette convention doit s'effacer. Cet argument donné par M. Naquet (I, 370) pour justifier la jurisprudence de la Cour de Cassation procède d'une confusion (1).

Pour toutes les raisons que nous avons énumérées,

(1) M. NAQUET s'exprime ainsi: « L'Administration ne se met ni dans la forme ni dans le fond en opposition avec la théorie qui admet l'effet déclaratif; elle se fonde sur un principe spécial au droit fiscal et dont elle a fait beaucoup d'autres applications; ce principe est que la régie n'a à se préoccuper pour asseoir les droits de mutation que de la propriété apparente parce qu'en sa qualité de tiers, elle a exclusivement à tenir compte de la situation qu'elle a devant les yeux et non de la réalité. » L'argument est faible et n'efface pas la contradiction.

nous ne nous attarderons pas à reproduire ici toute la jurisprudence relative à l'application du droit proportionnel aux transactions. Cela ne serait d'aucune utilité pour la suite de cette étude que nous avons limitée volontairement au terrain de la preuve. Il nous suffira de dire, qu'il s'agisse de transactions sur testaments, sur contrats ou sur jugements, qu'on se heurte constamment à des difficultés pratiques de perception : le *Dictionnaire des Rédacteurs* (V^e transaction n^o 84) le reconnaît en ces termes : « Remarquons que dans un grand nombre d'es-
« pèces (intervenues sur la matière des transactions) la
« controverse a porté moins sur la théorie des droits
« apparents et sur les conséquences qui s'en déduisent au
« point de vue de l'impôt, que sur la difficulté de recon-
« naître et de caractériser cet état de propriété apparente,
« au moment de la transaction ; c'est ce qui explique dans
« une certaine mesure les divergences de solution que
« l'on relève dans la jurisprudence des Tribunaux. »

Cet aveu est significatif : la violation des règles du droit civil par la pratique fiscale est une source d'obscurité qui engendre de nombreux procès. Un manque de confiance total dans les relations de la Régie et des redevables en est la conséquence malheureuse.

Un règle essentielle en matière d'impôt est la clarté.

Souhaitons qu'à l'occasion de la refonte et du remaniement des droits que l'on nous promet, le législateur éclaire ce point très obscur de notre droit fiscal.

La crainte de la fraude ne doit pas aboutir à des résultats choquants, car s'il est facile de cacher une mutation

quelconque sous le nom de transaction, il est aussi facile à l'Administration qui en a le droit, de mettre au jour le véritable caractère de l'acte déguisé.

CHAPITRE IV

EXAMEN CRITIQUE DE LA THEORIE DE LA PROPRIETE APPARENTE

Nous avons examiné les applications multiples faites par la jurisprudence et l'Administration de la théorie de la propriété apparente.

Nous en avons énuméré les conséquences :

Il paraît intéressant de dégager de toutes ces vues fractionnées une idée générale. Celle-ci ne nous est pas apparue dans les traités d'enregistrement, plus pratiques que théoriques, où les auteurs posent une règle en vue de la déduction immédiate de conséquences pratiques, sans rechercher sa nature. En réalité, la théorie présentée n'a été faite que de solutions accolées et rattachées par un lien plus ou moins saisissable.

Cependant l'Administration et les Tribunaux ont grand besoin d'être éclairés sur le caractère d'une règle dont l'emploi est si large, pour déterminer les droits respectifs des contribuables et de l'Administration d'abord, et ensuite pour donner une solution raisonnée aux situations nouvelles qui surgissent dans le domaine d'une aussi vaste théorie.

Des mutations peuvent se produire pour des causes nouvelles : à titre d'exemple, citons la dévolution des biens des congrégations ordonnée par la loi du 1^{er} juillet 1901 : La conception erronée que l'Administration s'est faite en

(1) Cet examen critique a été fait d'après le *Cours d'Enregistrement*, professe à la Faculté de Droit de Paris, en 1924, par M. PILON.

sa faveur de la règle de la propriété apparente l'a conduite à des exigences inadmissibles, cause de maints procès, qu'elle perdit d'ailleurs jusqu'à ce que la question fût définitivement tranchée par la Cour de Cassation. Il est certain qu'une compréhension exacte du principe de la propriété apparente eut évité ces difficultés, de même qu'elle aurait évité des solutions jurisprudentielles contradictoires sur l'importante question de la preuve contraire (1).

Une construction juridique s'impose.

Nous ne saurions parvenir à l'édifier qu'après avoir critiqué la théorie de la propriété apparente telle que l'a appliquée l'Administration de l'enregistrement. La pioche du démolisseur doit faire son œuvre avant la truelle du maçon.

Le présent chapitre cinquième correspondra à cet objet, et le chapitre sixième et dernier sera consacré à dire quel est à notre avis le véritable sens de cette théorie.

La critique qui va suivre s'adresse à la théorie de la propriété apparente, telle qu'elle est énoncée dans les instructions de l'Administration et les répertoires généraux d'enregistrement, dont on peut extraire cette formule concise qui la définit parfaitement :

« La mutation existe en droit fiscal par cela seul
« qu'un changement se produit dans l'état apparent de
« la propriété, encore qu'il n'y ait pas de mutation en
« droit civil ».

(1) Nous visons l'arrêt du 18 juillet 1892 rencontré en matière de propriété apparente des créances.

Ainsi comprise, cette théorie ne repose pas sur des bases certaines et se trouve trop étroite dans son principe ; mais elle a encore le défaut d'être inutile, pour justifier la plupart des solutions fiscales qui ont été rapportées au cours de cet ouvrage. Si elle n'existait pas, elles resteraient absolument les mêmes. C'est à cette dernière critique que nous nous attacherons d'abord.

Le premier exemple que nous citerons à l'appui de cette démonstration est celui du prête-nom.

On a dit que tout acte civil ou judiciaire qui dessaisit un prête-nom au profit de son mandant est passible du droit proportionnel, parce qu'il opère déplacement de la propriété apparente de la tête de l'acheteur ostensible sur celle de l'acheteur véritable.

Mais est-il vraiment utile de faire appel à la théorie de la propriété apparente pour justifier la perception du droit ? N'est-il pas plus simple et plus exact de dire qu'au regard de la loi civile le prête-nom est un acquéreur qui transmet réellement à son tour l'immeuble acheté à celui pour le compte duquel il doit agir. En effet, il y a une différence entre le mandataire ordinaire qui dévoile le nom de son mandant, et le mandataire prête-nom qui ne le révèle pas. Ce dernier est traité dans ses rapports avec celui qui contracte avec lui dans l'ignorance de ses intentions comme s'il agissait pour son propre compte.

Aux yeux des tiers, il passe pour le propriétaire de l'immeuble qu'il a acheté pour autrui ; il peut l'aliéner, l'hypothéquer. Ces actes seront valablement faits. Ceux

qui tiendront leurs droits sur la chose du prête-nom, pourront les opposer même au mandant (1).

Seul, le prête-nom s'expose envers lui à des dommages-intérêts pour violation de son mandat.

Il est juste, en conséquence, de percevoir le droit de mutation sur la transmission qui dessaisit réellement et sans effet rétroactif le prête-nom d'un droit de propriété absolu à l'égard de tous, excepté du mandant. Il y a véritablement mutation en droit civil.

Peu importe la nature de l'acte qui opère rétrocession. La solution reste exacte du point de vue civil quand un jugement vient reconnaître postérieurement que l'acquéreur n'était qu'un prête-nom. Ce jugement n'opère pas résolution de sa qualité primitive de propriétaire.

M. Wahl s'est prononcé dans ce sens : Il écrit dans son traité (Tome I, 273) :

« Il est inutile d'invoquer à l'appui de cette solution le soi-disant principe que la loi fiscale assimile la propriété apparente à la propriété réelle. »

Il eût été bien simple à l'acquéreur prête-nom, s'il eût voulu éviter la double perception, de recourir à la déclaration de command ou d'employer le procédé du porte-fort consistant à acquérir au nom d'un tiers, en se portant fort de la ratification de ce tiers.

Mais, objectera-t-on, même dans cette hypothèse, la théorie de la propriété apparente a son utilité réelle. A s'en tenir aux règles civiles, comment aurait-on pu réclamer un second droit de mutation, quand l'acquisition faite par

(1) Voir PLANIOL, *Tr. Element Droit Civil*, T. II, n° 2249.

le prête-nom est annulée ou résolue par application du droit commun. On a signalé qu'un droit de mutation a été perçu sur un jugement du Tribunal Civil de la Seine (1) déclarant que l'acquisition faite par la femme d'un failli appartenait réellement au failli et devait être réunie à la masse de son actif. Or, tant en vertu de l'article 559 du Code de Commerce duquel il résulte que l'immeuble a été dès le début la propriété du mari, qu'en vertu de l'article 1595 du Code Civil prohibant les ventes entre époux, on ne peut pas prétendre qu'il y a eu transmission de la propriété de la femme au mari en faillite. Il est évident que sans la théorie de la propriété apparente, aucun droit de mutation n'aurait été perçu.

Il en aurait été de même dans l'espèce qui a donné lieu à l'arrêt de la Chambre des Requêtes du 29 février 1869 opérant rétrocession d'un immeuble acheté par la fille d'un failli à la masse de la faillite de son père.

Or, il semble que la perception du droit de mutation, faite au mépris de tous les principes du droit commun, est particulièrement choquante dans ces cas là, alors que l'apparence de propriété du soi-disant prête-nom est détruite par le jugement lui-même sur lequel le droit est perçu. Notre système fiscal gagnerait en franchise en s'abstenant de poursuivre le paiement des droits dans des cas pareils.

C'est encore au nom du principe de la propriété apparente que la Régie s'est refusée à reconnaître de prétendues sociétés verbales dont l'existence était supposée entre l'ancien et le nouveau propriétaire.

(1) Jugement du tribunal de la Seine du 2 mars 1877 précité.

On a vu que dans plusieurs instances engagées à la suite de la réclamation des droits de mutation sur la transmission opérée par une personne au profit d'un tiers, de la totalité ou d'une partie des acquisitions immobilières faites par elle, la partie à qui les droits étaient réclamés avait invoqué l'existence d'une société verbale constituée entre elle et l'acquéreur et pour le compte de laquelle les acquisitions auraient été faites (1).

On a démontré (Ch. II. S. II. § 1^{er}) que les dispositions du Code Civil (art. 1834) et du Code de Commerce (art. 42; loi 24 juillet 1867, art. 56) sont suffisantes pour permettre de ne tenir aucun compte de ces prétendues sociétés puisqu'elles exigent la rédaction d'un écrit; le recours au fameux principe fiscal est donc superflu. A quoi bon prétendre, dès lors, que l'Administration ne doit s'en tenir qu'à la situation apparente résultant d'actes enregistrés?

Quant à la perception du droit proportionnel de mutation sur les actes qualifiés partage, mais qui en réalité sont de véritables ventes ou de véritables donations, suivant les cas, parce qu'ils distribuent entre plusieurs personnes des biens n'appartenant qu'à l'un des contractants, elle est la conséquence toute naturelle du caractère translatif en droit civil d'un tel acte. La solution fiscale est en harmonie avec la solution civile. De même encore pour reprendre un exemple précédemment donné, lorsque plusieurs personnes ayant acheté sans attribution de part un immeuble et s'étant trouvées en conséquence acquéreurs

(1) Cass. 9 oct. 1810. — Cass. 8 juillet 1839. — Cass. 26 nov. 1855 précitées.

chacune pour une part virile, partagent entre eux l'immeuble dans des proportions inégales, il est juste que le droit de soulte se trouve perçu sur tout ce qui excède la part virile du copartageant avantagé (1).

Or, les commentateurs des jugements rendus sur des faits semblables, en rattachant les solutions qu'ils adoptent au principe de la propriété apparente, en ont fait une application inopportune, car il y a mutation de propriété réelle en droit civil suffisante pour expliquer la perception du droit de mutation.

Ces exemples prouvent que la théorie de la propriété apparente, telle qu'elle est comprise par l'Administration de l'enregistrement est inutile pour assurer la perception du droit de mutation dans les hypothèses les plus marquantes.

Pour ne parler que du prête-nom, en effet, il est curieux d'observer que c'est à l'occasion des nombreuses décisions judiciaires auxquelles l'emploi de cette convention a donné naissance que cette théorie s'est peu à peu formée; il n'est pas étonnant, dès lors, qu'elle contienne un vice.

Sans doute, il reste d'autres applications de cette même théorie; certaines présentent un caractère vraiment abusif, telles sont celles qui conduisent à l'exigibilité du droit de mutation sur les rétrocessions opérées par le prête-nom, en dépit des principes du droit commun et que l'on a citées (hypothèse de l'acquisition faite par la femme du failli).

(1) Cass. 2 mai 1808; trib. Evreux 15 avril 1837; trib. Narbonne 12 juin 1850; trib. Lyon 1^{er} mars 1906 *précitées*.

Telle encore l'application de l'idée de propriété apparente aux transactions, en violation de leur caractère déclaratif et contre laquelle nous nous sommes élevés montrant qu'elle ne pouvait s'expliquer que par une déformation de l'idée même de propriété apparente.

Mais d'autres conséquences du même principe, telles l'assujettissement à l'impôt des ventes fictives, des contre-lettres ou encore des meubles meublants et titres au porteur possédés par le défunt sont parfaitement défendables.

Or, même dans les cas où elle produit un résultat utile, nous prétendons que cette théorie, telle que la conçoit la Régie qui considère dans le simple déplacement de la propriété apparente le fait générateur du droit de mutation, ne repose pas sur des arguments sérieux.

Quelles sont donc ses sources?

On éprouve quelque surprise en constatant que la loi de frimaire, ni aucune des lois subséquentes ne contiennent de dispositions visant la propriété apparente. Aussi est-on obligé, lorsqu'on veut la justifier, de rassembler des arguments épars que l'on trouve au hasard dans les instructions de la Régie, ou dans certains arrêts. Ces arguments peuvent être divisés en deux groupes : les arguments de principe et les arguments de texte ; ils seront exposés successivement, puis réfutés. Cette critique permettra de dégager des idées qui serviront à expliquer le système suivi par la jurisprudence et à donner à la théorie sa véritable signification.

I. — *Arguments de principe*

On a invoqué à l'appui de cette théorie des arguments de principe :

1° Le premier consiste à dire que l'Administration étant un tiers pour le recouvrement de l'impôt doit exiger le droit d'enregistrement sur la stipulation des actes soumis à la formalité sans avoir à tenir compte des intentions secrètes des parties, ni des dissimulations qu'elles ont pu faire. Les instructions de la Régie n^{os} 2042 § 1, n^o 2516 § 2, 2542 § 1^{er} contiennent cette affirmation, ainsi que les arrêts suivants : Cass. 23 février 1875 (S. 76-1-473) — Cass. 19 janvier 1881 (S. 1882-1-275) ;

2° Le deuxième argument se ramène à cette affirmation qu'on a rencontrée également dans plusieurs instructions et plusieurs arrêts : la propriété ne peut jamais être incertaine « attendu, dit un arrêt de la Cour de Cassation (1), que la propriété ne pouvant jamais être incertaine, l'immeuble acquis devient la propriété de l'acheteur désigné dans le contrat et ne peut plus postérieurement, quelles que soient les stipulations de l'acte, passer sur la tête d'un autre, sans donner ouverture au droit de mutation » ;

3° Enfin, dit-on encore, est-ce que la possession ne fournit pas même en droit civil une présomption de propriété ? est-ce qu'elle ne produit pas certains effets (acquisition des fruits, prescription acquisitive, etc.) ? Pourquoi n'en serait-il pas de même en droit fiscal et pourquoi le simple déplacement de la possession ne serait-il pas considéré comme un véritable déplacement de la propriété ?

II. — *Arguments de textes*

L'Administration n'a pas voulu conclure du silence

(1) 19 mars 1855 (D. P. 55-1-289).

de la loi de frimaire que sa théorie n'avait aucune base légale. Elle a voulu montrer qu'elle y était contenue implicitement d'une part; et que d'autre part elle trouvait des fondements dans le Code Civil.

1° Le premier argument qui a été invoqué est celui-ci : la loi du 22 frimaire an VII a pris soin, dit-on, de tarifier au droit proportionnel les mutations de propriété et elle entend par propriété la propriété apparente.

La loi fiscale a entendu imposer les mutations apparentes comme les mutations véritables.

2° Un autre argument très souvent mis en avant dans les instructions de la Régie et les arrêts de la Cour de Cassation jusqu'à une époque assez récente (1) consiste à dire que l'intention du législateur de soumettre au droit proportionnel les mutations apparentes entre vifs est suffisamment indiquée par l'exception édictée en faveur des élections de command. Aux termes de l'art. 68 § 1, n° 24, (Code enr. art. 270, § 6 n° 6) : « Sont assujetties au droit « fixe de 33 fr. 70, les déclarations ou élections de com-
« mand ou d'ami lorsque la faculté d'élire un com-
« mand a été réservée dans l'acte d'adjudication ou le
« contrat de vente, et que la déclaration est faite par acte
« public, et notifiée dans les vingt-quatre heures de l'ad-
« judication et du contrat ».

Cet article, dit-on, implique la pensée qu'à l'égard de la Régie, la mutation constatée dans l'acte s'opère définitivement au profit de l'acquéreur qui s'y trouve désigné et

(1) V. Cass. Civ. 28 janv. 1811. S. Chron. — Cass. civ., 6 déc. 1813, Bull. civ. n° 134; Cass. civ., 7 février 1838; S. 1838-1-237; Cass., 9 avril 1866; S. 1866-1-223. Cass. req., 22 fév. 1869, S. 1869-1-184.

que la substitution d'un tiers à celui-ci, quelle que soit la cause, donne ouverture à un second droit de mutation, hormis dans le cas où elle se réalise dans les conditions spécifiées par la loi. Voici ce que dit l'Instruction 2572 § 2 :

« Ces règles cessent de s'appliquer quand l'acheteur désigné personnellement dans le contrat profite régulièrement de la faculté de déclarer command au profit d'un tiers ; dans ce cas tout spécial, que la loi entoure d'ailleurs de garanties spéciales, l'acheteur primitif est censé n'avoir pas eu la propriété effective des biens, et au point de vue de la perception de l'impôt, la situation est la même que si le command avait été dès l'origine l'acheteur des biens. »

3° Un troisième argument consiste à fonder la théorie de la propriété apparente sur l'article 1341 du Code Civil. M. Dublineau (1) le présente de la façon suivante :

« Il est une règle qui domine toute la matière des mutations, c'est celle de la propriété apparente. Elle a son fondement dans l'article 1341 du Code Civil qui dispose qu'il n'est reçu aucune preuve par témoins contre et outre le contenu aux actes, ni sur ce qui serait allégué avoir été dit avant, lors ou depuis les actes. » Ce motif est passé dans l'instruction 2650 § 1 de la Régie : « C'est un principe fondamental et aujourd'hui bien consacré tant en jurisprudence que l'impôt de mutation est perçu d'après la propriété apparente. L'Administration, en effet, n'a ni le droit, ni le moyen de contester la sincérité des actes, et il ne lui appartient pas de rechercher

(1) *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, n° 184, édit. 1914.

« si la situation juridique dans laquelle les parties se sont
« ostensiblement placées représente leurs véritables inten-
« tions.

« Par conséquent, dès qu'il s'opère dans cette situa-
« tion un changement apparent qui déplace les valeurs,
« la mutation existe et donne ouverture à l'impôt, quand
« même elle ne serait pas reconnue par le droit commun
« ou qu'elle y revêtirait un autre caractère ».

Ainsi, le droit reconnu à l'Administration de perce-
voir l'impôt sur la propriété apparente n'est qu'une consé-
quence de la force probante des actes à l'égard des tiers,
au nombre desquels figure la Régie.

En vertu de l'article 1341 du Code Civil, les énoncia-
tions des actes ont une force probante complète au regard
de l'Administration, et par suite, celle-ci n'a pas à recher-
cher si la situation réelle des parties est conforme ou non
à leur situation apparente, dont elle a le droit et l'obliga-
tion de tenir compte (1).

4° On invoque encore à l'appui de la théorie fiscale un
argument tiré de l'article 12 de la loi de frimaire. C'est
le texte sur lequel nous nous sommes longuement arrêtés,
qui en vue de découvrir une mutation secrète d'immeuble
donne à l'Administration le bénéfice de certaines pré-
somptions légales.

Or, dit-on, c'est sur le principe de la propriété appa-
rente que repose tout le système de preuve admis par la
loi. En effet, dans l'économie de l'article 12 de la loi de

(1) En ce sens, GARNIER, *Rép. Gén. Enr.* V^o Mutation, n^o 7641.

frimaire, la plus énergique présomption de mutation, c'est le changement de la possession.

On ajoute : tous les éléments de preuve énoncés par l'article 12 constituent des faits de possession tendant à établir le déplacement des droits apparents des parties, sans toucher au fond du droit, sans préjudicier de la réalité de la transmission. En autorisant la poursuite des droits contre le nouveau possesseur, l'article 12 signifie que l'état de possession correspond à l'état apparent de la propriété et que là où la possession se déplace, la propriété est censée se déplacer aussi. En résumé, la théorie de la propriété apparente serait basée sur l'article 12 de la loi de frimaire, d'après lequel tout possesseur d'un bien est réputé, sauf preuve contraire, son propriétaire.

Que faut-il penser de ce faisceau d'arguments assez divers ? il est curieux d'observer qu'on les trouve épars parmi les instructions de la régie, la jurisprudence et les auteurs qui les adoptent alternativement selon leurs préférences ou les besoins de la cause. Mais aucun auteur ni aucune instruction de la régie ne les a jamais rassemblés pour donner une base inattaquable au principe de la propriété apparente.

Et la raison, c'est que les partisans du principe n'admettent pas tous les motifs donnés pour le justifier.

Par exemple, l'argument tiré des présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire an VII n'est pas retenu par beaucoup d'auteurs qui se refusent à y voir une application de la propriété apparente (1), règle d'exigibilité de

(1) Dans ce sens, notamment, *Dictionnaire des Rédacteurs*.

l'impôt, mais les considèrent comme de simples moyens de preuve permettant de déceler les mutations secrètes.

Nous nous expliquerons dans le chapitre suivant sur cette opposition.

Les arguments exposés sont de valeur inégale. Les uns sont de pures affirmations, d'autres sont beaucoup plus discutables. Nous allons les examiner en respectant l'ordre dans lequel ils ont été présentés, commençant par les arguments de principe :

I. — 1° Très impressionnant au premier abord est celui qui consiste à dire que l'Administration est un tiers; que par conséquent, elle reste étrangère aux intentions secrètes des parties, ainsi qu'aux dissimulations qui tendraient à modifier la situation juridique telle qu'elle résulte de l'apparence des actes présentés à la formalité.

Un tel argument ne prouve à notre avis ni en faveur, ni contre la théorie de la propriété apparente. En effet, le mot tiers ne correspond à aucune définition précise.

Dans quelle acception est-il pris par la Régie?

Généralement les défenseurs de cette idée disent que l'Administration est un tiers parce qu'elle n'est pas partie contractante, parce qu'elle est étrangère à la convention.

Il s'agit donc de tiers au sens de l'article 1165 : *res inter alios acta aliis neque prodesse neque nocere potest*. On en déduit que la Régie ne peut se voir opposer d'une façon absolue les conventions ou les jugements, qu'elle ne peut se voir opposer ce qu'il peut y avoir de nuisible pour le recouvrement de l'impôt dans les actes et les déclarations

des parties (1). C'est le fondement du droit de restituer aux actes leur véritable caractère. Or, ce n'est certainement pas dans ce sens qu'on dit que l'Administration est un tiers lorsque sur cette affirmation on veut percevoir l'impôt sur le caractère apparent des actes. Au contraire la Régie tire un argument en sens inverse de sa qualité de tiers. « L'Administration étant un tiers pour le recouvrement de l'impôt toute transmission d'immeuble s'opère à son égard, au nom de l'acquéreur désigné dans les actes soumis à l'enregistrement (*Instr.* 2042, § 1). »

Il faut donc dire que la Régie est considérée comme tiers au même titre que les personnes qui ont des relations juridiques avec les parties, c'est-à-dire au sens des articles 1321 et 1328.

L'Administration en a déduit qu'elle doit déterminer la perception d'après les actes ostensibles, et que les contre-lettres n'ont point d'effet contre elle. C'est ainsi qu'elle a tiré souvent parti de l'article 1321 C. Civil, notamment en matière de simulation pour assujettir l'acte ostensible aux droits, ainsi que la contre-lettre lorsqu'elle est révélée.

Mais, contradictoirement, elle a prétendu souvent prouver la véritable nature d'un acte dont le caractère était dissimulé. C'est encore comme tiers qu'elle a décidé qu'il y avait lieu de comprendre dans une déclaration de

(1) Nombreuses applications : Ainsi l'Administration a été admise à reconnaître l'existence d'une société verbale pour obtenir le paiement des droits de timbre et de transmission. Cass., 23 février 1875, précité. — Par une application différente du même principe, il a été jugé qu'elle pouvait se refuser à reconnaître l'existence d'une société irrégulièrement constituée (Cass. civ., 14 février 1870. D. P. 70-1-394. Cass. civ., 13 nov. 1872. D. P. 72-1-126.)

succession les titres immatriculés au nom du défunt, alors que les héritiers invoquaient une cession antérieure au décès (décision du Ministre des Finances de 1865, rapportée *supra*). Nous avons montré que dans cette hypothèse, il était faux de recourir à la notion de contre-lettre qui n'avait pas sa place.

La Régie pourrait également en sa qualité de tiers, invoquer le défaut de date certaine d'un acte sous seings privés.

A voir le fond des choses, la signification du mot tiers défini par opposition à celle qui découle de l'article 1165 est tout à fait imprécise. C'est une source de contradictions, car dit M. Wahl (II, 512), « les hypothèses ne manquent pas où la jurisprudence refuse à la Régie les droits des tiers : elle ne lui permet pas, notamment, de méconnaître la date des actes sous seings privés soumis à l'enregistrement ; elle l'oblige également à tenir compte des actes et jugements qui modifient rétroactivement un acte ».

Un jugement du Tribunal de Toul du 12 août 1879 (1) exprime clairement la difficulté : « attendu que l'Administration de l'enregistrement peut en certains cas et suivant les circonstances, être considérée comme un tiers, « mais que cette qualité de tiers reçoit des applications si « différentes qu'elle doit presque toujours s'interpréter « d'après la situation spéciale qu'il s'agit d'apprécier. »

Par conséquent, les droits de l'Administration en matière de preuve et de contrôle paraissent se concilier difficilement avec la qualité de tiers qu'elle s'obstine à réclamer :

(1) J. E. 21535.

Dans le domaine de la théorie de la propriété apparente, comme ailleurs, cette notion n'éclaire rien et se trouve insuffisante par elle-même à justifier une solution quelconque.

« En réalité, dit M. Wahl (II, 513), la Régie n'est ni
« une partie contractante, ni un tiers. Elle est chargée du
« recouvrement d'un impôt sur les actes et les mutations.
« Etant un organe de la puissance publique, elle est étran-
« gère aux contractants et il en résulte que la qualité de
« tiers ne lui appartient pas plus que celle de partie, les
« tiers étant, comme nous l'avons rappelé, toujours les
« personnes qui sont entrées en relations juridiques avec
« les parties. Etant chargée de percevoir l'impôt sur les
« actes et les mutations, elle a le droit et le devoir de con-
« sidérer ces actes et mutations dans leur signification ei
« dans leurs stipulations véritables, car c'est de là que
« dérivent tous ses droits, et notamment celui de perce-
« voir l'impôt. »

2° Un autre argument de principe qui présente le même caractère d'affirmation vague doit également être rejeté: « La propriété, lit-on dans certains arrêts ne peut pas être incertaine ». Par conséquent les biens acquis reposent immédiatement sur la tête de l'acheteur et ne peuvent plus passer sur la tête d'une autre personne sans donner ouverture au droit de mutation.

Cet argument tombe devant les applications contraires consacrées par la loi de frimaire :

C'est ainsi que l'influence des conditions sur la transmission des biens se trouve reconnue, bien qu'elle ait pour effet de rendre la propriété incertaine ; ne définit-on pas

la condition : « un événement futur et incertain à la réalisation duquel se trouve subordonnée la naissance d'un droit ».

3° Reste un dernier argument de principe.

La possession, dit-on, produit en droit civil certains effets ; pourquoi n'en serait-il pas de même en droit fiscal : Il n'y aurait rien d'absurde à admettre que le simple déplacement de la possession soit considéré au point de vue de la perception de l'impôt comme un véritable déplacement de la propriété.

Il est exact que la possession joue un certain rôle en droit civil : le possesseur de bonne foi conserve les fruits qu'il a perçus. Il acquiert la propriété par prescription. Ce sont là des hypothèses prévues par le Code Civil. D'autre part, la Cour de Cassation a reconnu que l'héritier apparent peut faire des actes qui sont opposables à l'héritier véritable.

Si un héritier se croit appelé à recueillir une succession en vertu des règles de la dévolution de la succession *ab intestat* et qu'il vende les immeubles de l'hérédité ou constitue des droits réels, ces actes de disposition resteront opposables à l'héritier véritable qui aura été appelé à la succession, à la suite de la découverte d'un testament du défunt resté ignoré pendant un certain temps.

Ces effets s'expliquent soit par la volonté du législateur (acquisition des fruits, prescription) soit à défaut de texte par l'application des principes généraux du droit civil concernant la sécurité des transactions et la protection des tiers qui ont traité de bonne foi.

Or, en droit fiscal, nous avons vu qu'il n'existe aucun

texte qui soumette aux droits de mutation les changements dans l'état de la possession. C'est une règle fondamentale en matière d'impôt qu'aucun droit ne peut être perçu sans un texte formel.

La Régie ne peut donc réclamer un impôt sur une situation nous prétexte qu'une situation analogue a été tarifée spécialement par le législateur. Elle ne peut imposer le changement de possession du fait que le déplacement de mutation est soumis aux droits.

D'ailleurs, elle ne pourrait invoquer aucune des graves raisons qui ont amené la jurisprudence civile à reconnaître certains effets à la propriété apparente : chargée d'encaisser l'impôt, elle n'est pas intéressée à la sécurité des transactions.

II. — Il reste les arguments de texte :

1° Le premier revient à dire que l'article 4 de la loi de frimaire an VII a voulu imposer les mutations apparentes comme les mutations réelles. C'est une pure affirmation, une simple appréciation personnelle, car le texte en question ne renseigne nullement à cet égard (*Code Enreg.* art. 4) :

« Le droit proportionnel ou le droit progressif est
« établi pour les obligations, libérations, condamnations,
« collocations, ou liquidations de sommes et valeurs, et
« pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de
» jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre
« vifs, soit par décès. »

Si c'est le changement de possession qu'on a voulu désigner par mutation apparente, la même loi permet de répondre que cette affirmation est tout à fait inexacte.

En cas de gage ou d'antichrèse, la simple mise en possession du créancier gagiste ou antichrésiste n'engendre pas un droit proportionnel, mais un simple droit fixe prévu par cette loi elle-même.

2° Quant à la confirmation de la théorie de la propriété apparente qu'on a essayé de tirer de soi-disant exceptions à son principe, telles que celle qui se trouvait établie par l'article 68, § 1^{er}, n° 24, concernant la déclaration de command, on a démontré précédemment (Ch. II, S. II, § 2) que si cette convention n'était assujettie qu'au droit fixe, c'était par application des règles du droit civil relatives à la représentation ; si à l'égard de la législation civile, le commandé est considéré comme n'ayant jamais été propriétaire, il n'y a pas place pour une mutation, même simplement apparente en droit fiscal. On ne peut, par conséquent la considérer comme une véritable exception, ainsi que le fait à tort la Régie. Il faut en dire autant du mandat et de la vente avec porte-fort (à condition de l'analyser en une gestion d'affaires n'ayant pas pour effet de rendre le porte-fort propriétaire) qui ne constituent pas des dérogations véritables.

A supposer même que l'on n'admette pas ce raisonnement, il ne résulte pas du texte de la loi de frimaire, que toutes les transmissions de propriété apparente faites en l'absence de déclaration de command soient assujetties au droit de mutation. La méthode d'interprétation stricte du texte qui exclut le raisonnement par analogie permet seulement de dire que le droit proportionnel sera perçu lorsque les conditions auxquelles est subordonnée la perception du droit fixe n'auront pas été remplies. Cela ne

signifie pas qu'hormis le cas de déclaration de command, toutes les mutations apparentes sont soumises aux droits.

3° Un troisième argument a été tiré de l'article 1341 du Code civil. La propriété apparente serait fondée sur cet article qui dispose qu'il n'est reçu aucune preuve par témoins contre et outre le contenu aux actes, ni sur ce qui serait allégué avoir été dit avant, lors ou depuis les actes.

Une première remarque s'impose : d'après l'interprétation doctrinale et jurisprudentielle, l'article 1341 ne s'applique qu'aux conventions.

Par conséquent, on ne peut se prévaloir de cette disposition, lorsque la Régie invoque un acte autre qu'une convention. Elle ne suffit donc pas à fonder toute la théorie de la propriété apparente, à moins qu'on ramène celle-ci à des dimensions réduites, en ne considérant que l'apparence qui résulte des contrats. Or, la jurisprudence a fait, nous l'avons vu, d'autres applications de cette théorie notamment en matière de mutations par décès (propriété apparente des meubles ne reposant pas sur un titre au nom du défunt).

A ne s'en tenir qu'à la propriété apparente résultant des contrats, il faut observer que la règle que l'on tire de l'article 1341 implique une contradiction dans le système fiscal. On sait que le droit est reconnu à la régie de ne pas s'attacher à la qualification, au caractère purement extrinsèque des actes. Elle a le droit au contraire de rechercher leur véritable nature, en dépit de leurs apparences pour les taxer conformément à leur nature ; cela est vrai, même en dehors de l'hypothèse de fraude.

L'Administration de l'enregistrement peut donc à son

gré s'en tenir aux apparences, lorsqu'elles lui semblent favorables, sans que les redevables puissent s'opposer à la réclamation des droits fondés sur la propriété apparente, ou au contraire rejeter ces apparences si elles lui sont défavorables. Aussi est-il permis de trouver rigoureux et choquant un système qui interdit au redevable d'établir la situation réelle alors que la régie peut prouver la dissimulation par tous les moyens.

Le dernier argument de texte a été tiré des présomptions de l'article 12 ; il se trouve condamné à l'avance, puisque nous avons pris parti sur la notion de propriété apparente que nous nous sommes refusés à confondre avec celle de possession.

Ces présomptions, dit-on, sont une application du système de la propriété apparente et par conséquent leur seule existence suffit à prouver que le législateur en avait admis le principe : en effet en recourant à des présomptions de possession tendant à établir le déplacement de la propriété, sans toucher au fond du droit, il a montré que la régie devait se contenter d'un simple changement dans l'apparence de propriété pour réclamer l'impôt.

Remarquons d'abord que cet argument n'a jamais été invoqué par l'Administration qui paraît limiter la propriété apparente aux droits qui semblent résulter en faveur des parties des actes ostensibles dont elle-même a eu connaissance, sans qu'on puisse lui opposer les intentions secrètes des parties ou leur dissimulation. Mais on le retrouve chez certains auteurs qui, à notre avis, reconnaissent avec raison dans le jeu des présomptions un des fondements du principe de la propriété apparente ;

D'ailleurs, nous avons compris toutes les applications qui en résultent dans notre étude.

Or, pour revenir au fond de la question, nous avons contesté aux présomptions de l'article 12 le caractère de présomptions de possession :

Nous avons fourni à cet égard une longue démonstration basée sur des raisons historiques, juridiques et de critique de texte sur lesquelles nous ne reviendrons pas.

Mais surtout, nous avons montré que ces présomptions qu'elles fussent légales ou non, étaient toujours susceptibles d'être détruites par la preuve contraire, de sorte que le législateur en les établissant n'avait d'autre but que de fournir à l'Administration des moyens de preuve donnant une quasi-certitude de la réalisation des mutations qu'il voulait frapper de l'impôt. Sa volonté, nous l'avons montré, était toute différente de celle que l'opinion adverse lui prête : jamais il n'a voulu dire que le simple changement dans la propriété apparente suffisait à engendrer les droits de mutation. Il est impossible de voir un indice de cette volonté dans les présomptions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII.

CHAPITRE VI

ESSAI DE SYNTHESE — LA VÉRITABLE SIGNIFICATION DE L'IDÉE DE PROPRIÉTÉ APPARENTE

Nous avons démontré que la théorie de la propriété apparente n'avait aucune base sérieuse. Envisagée comme une règle absolue, conséquence de la force probante attachée aux actes, ne comportant pas la preuve contraire, sauf exceptions, à raison de l'impossibilité de prouver contre les indications d'un acte formant titre, elle doit être rejetée comme dénuée de fondement, et comme absolument fausse.

En effet, elle se heurte à l'ensemble de notre système fiscal : Reprenant les termes employés par M. Esmein (note sous arrêt, Cass. Req. 20 octobre 1926 précité) nous dirons : « il ne peut être question de soutenir qu'en vertu
« d'un principe général, les règles de fond sur la pro-
« priété seront réglées à l'égard du fisc autrement que
« dans les rapports entre intéressés, que le fisc s'en tiendra
« aux apparences pour régler d'après elles les droits dus
« par le redevable sans avoir à tenir compte des règles du
« droit civil sur l'attribution des droits. Il est de principe
« au contraire que la nature des actes et des mutations est
« appréciée en droit fiscal, conformément aux règles du
« droit civil. (Wahl, T. I.

Il faut rejeter cette théorie en tant que règle de fond, c'est-à-dire règle de perception.

Mais, doit-on dire que toutes les applications nombreuses qui se rattachent à l'idée qui en est la base, sont autant d'abus. Qu'il faut supprimer le principe, comme d'autres principes qui paraissaient intangibles en droit fiscal ont été supprimés par des lois récentes, à la suite des protestations de la doctrine : tel le principe de la non déduction des dettes de l'actif de succession dont la loi du 25 février 1901 a entraîné la disparition, le principe de la non restitution des droits régulièrement perçus auquel la loi du 18 janvier 1912, modifiant l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII a porté une grave atteinte.

Oui, sans doute, ce serait faire une œuvre utile, dont la conséquence serait la disparition d'un certain nombre d'applications très critiquables : Telle la perception du droit de mutation sur les transactions, qui provoque un désaccord inadmissible entre le droit civil et le droit fiscal quant aux effets de tels actes, telle l'exigibilité du droit sur les contre-lettres opérant rétrocession, ou encore sur le jugement constatant qu'une acquisition faite par une femme est en réalité la propriété de son mari en faillite.

En attendant qu'une intervention législative se produise, il appartient dès maintenant aux tribunaux de juger selon l'équité dans un sens favorable aux redevables, lorsqu'ils peuvent le faire sans violation de la loi.

Une question se pose à ce point de vue : Est-ce que le grand nombre de jugements et d'arrêts cités pour la plupart dans cette étude, qui ont rappelé le principe de la propriété apparente, ont entendu sanctionner une règle

sans base légale, au détriment des principes fiscaux eux-mêmes ? Cela ne peut pas être.

En réalité ils ont appliqué une conception de la propriété apparente différente de celle qui est donnée par la Régie et maints traités généraux d'Enregistrement qui ont pour but de renseigner leurs lecteurs sur la pratique suivie.

Cette conception, entrevue à plusieurs reprises au cours de l'examen des applications du principe, se ramène à ceci : le simple changement dans l'état apparent de la propriété ne donne pas ouverture aux droits de mutation ; seulement il fait présumer une mutation réelle, qui si elle n'est pas contredite, est considérée comme acquise et donne lieu au paiement des droits. Il y a ici plus qu'une nuance, il y a simple règle de preuve là où la Régie prétend trouver une règle de fond. S'il est faux de dire que le fait générateur de l'impôt de mutation est la simple mutation apparente, par contre il est permis de donner à l'Administration le droit d'invoquer l'apparence de mutation qui résulte des faits des intéressés ou de leurs déclarations, sauf la possibilité pour ces derniers de rétablir la réalité. Ceux qui ont posé l'apparence doivent en supporter les conséquences. Il est raisonnable que la charge de la preuve leur incombe. Ainsi comprise, l'idée de propriété apparente se ramène à une présomption en faveur de la Régie : elle a le droit de considérer comme propriétaire pour la perception de l'impôt celui qui paraît l'être.

Une conséquence de premier ordre en découle : comme toute présomption simple est susceptible de preuve

contraire, il sera possible aux intéressés auxquels la Régie oppose l'apparence qu'ils ont créée de démontrer qu'elle ne correspond pas à la réalité.

Nous allons montrer : 1° que la présomption de propriété apparente repose sur des données certaines ;

2° Que la jurisprudence paraît s'être ralliée définitivement à l'idée que la propriété apparente est une présomption.

1. — La présomption de propriété apparente, disons-nous, est en harmonie avec notre système fiscal qui la suppose, alors que le même principe, ainsi qu'on l'a vu, en tant que règle de perception, ne trouve aucun fondement solide dans notre droit. Puisqu'il s'agit d'une présomption elle prend place dans le domaine des preuves, c'est là qu'il faut chercher les dispositions qui en forment la base.

Or, il ne fait pas de doute que le domaine d'application des présomptions fiscales de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII fait partie de celui de la propriété apparente.

Le but de ces présomptions, nous l'avons dit, est de donner à la Régie des moyens de prouver les mutations secrètes d'immeubles.

Elles consistent dans la réunion de faits qui les rendent probables : inscription du nouveau possesseur au registre foncier et paiements de l'impôt par lui faits ; actes de disposition du nouvel acquéreur. Mais parce qu'elles n'ont qu'une valeur fiscale et ne peuvent faire préjuger de la réalité de la transmission en droit civil, elles sont, il faut le reconnaître des présomptions de mutation apparente. C'est la conclusion à laquelle on a

abouti en les analysant. Elles contribuent donc à donner à la propriété apparente la signification d'une règle de preuve.

Ce système trouve encore un appui dans l'article 1341 du Code Civil : on a dit que l'argument que la régie en avait tiré pour donner à la théorie de la propriété apparente la valeur d'une règle de fond n'était guère soutenable. Cet article contrairement à ce que dit M. Naquet (1) ne défend pas de prouver contre les actes. M. Wahl (II, 629) dit, « qu'il défend seulement de prouver par témoins « et (article 1353 Code Civil) par présomptions judiciaires « contre les conventions ; par conséquent, si l'on prétend « que ce texte peut être invoqué par la Régie, les parties « pourront prouver par les moyens reçus en matière d'en- « registrement, sauf par présomptions judiciaires que la « propriété apparente n'est pas la propriété réelle. »

Il en résulte que la propriété apparente ne présente pas un caractère absolu : elle compte toujours la preuve contraire ; c'est donc une présomption.

II. L'affirmation que les tribunaux se sont ralliés à l'idée que la propriété apparente est une présomption, procède de deux observations que nous avons soulignées chaque fois que l'occasion s'en est présentée dans l'étude qui a précédé :

a) Les tribunaux ont admis largement la preuve contre l'apparence.

b) Dès qu'ils ont reconnu à la propriété apparente le caractère de présomption, ils en ont élargi le domaine d'application.

(1) *Op. cit.* II, 949.

a) La Cour de Cassation suivie d'ailleurs par les tribunaux a permis la preuve contre la présomption de propriété apparente toutes les fois que les règles du droit commun ne se sont pas opposées à son admission.

Il suffit de rappeler les diverses solutions rencontrées dans les différents domaines, où l'application de l'idée de propriété apparente a été faite pour s'en convaincre :

La Cour Suprême a autorisé à maintes reprises les intéressés à détruire la force probante résultant des présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire (1).

Les arrêts cités n'ont d'ailleurs fait que consacrer le texte légal qui avait réservé expressément la preuve contraire. Son attitude a été la même, à l'égard des présomptions analogues créées par la loi du 22 février 1872 article 9 (Code Enr. art 30) pour imposer les mutations secrètes de fonds de commerce.

La question de preuve contraire ne se pose même pas, lorsque la mutation de propriété apparente est établie à l'aide des présomptions simples que la Régie est autorisée à invoquer, par application de l'article 1353 du Code Civil ainsi que la Cour de Cassation lui en a reconnu le droit. (Voir la liste d'arrêts cités, Ch. II, S. I, § 2.)

En effet, ces présomptions sont abandonnées à l'appréciation des magistrats qui sont libres de les admettre ou de les repousser.

Parmi les nombreuses applications qui ont été faites de l'idée de propriété apparente en matière de mutation par décès; la preuve contraire a été admise spécialement

(1) Cass. civ., 4 mars 1839, S. 1839-1-315. — Cass. 7 avril 1840, S. 1840-1-474. — Cass., 31 janvier 1855, S. 1855-1-375.

contre la présomption de propriété résultant à l'encontre du propriétaire du terrain de l'article 553 Code Civil pour les constructions édifiées sur son terrain.

Il résulte de nombreuses décisions (Voir Cass. 13 décembre 1881, S. 1882-1-273 et les jugements cités Ch. II, S. I, § 2), que les héritiers d'une personne sont admis à prouver que le défunt, bien que propriétaire apparent d'un immeuble à son décès, n'en avait plus la propriété réelle.

Mais il faut, bien entendu, que la preuve satisfasse aux exigences du droit commun, notamment que les prescriptions de l'article 1341 du Code Civil se trouvent observées si l'on prouve contre un acte. Aussi la preuve a-t-elle été rarement admise bien que le principe ne fasse pas de doute.

Si un arrêt du 18 juillet 1892 (S. 1893-1-54) paraît avoir refusé d'une façon absolue dans ses considérants la preuve contre l'apparence de propriété d'une créance souscrite au nom du défunt, la doctrine s'est élevée contre une telle solution et elle a considéré l'arrêt comme ne faisant pas jurisprudence (Voir note de M. Wahl au Sirey).

Nous avons également constaté qu'en principe, la preuve contre l'apparence de propriété résultant au profit du défunt de l'immatriculation des valeurs à son nom était possible (jug. Tribunal Nancy 7 avril 1875, J. E. 19780) exception faite des rentes sur l'état, en raison du caractère d'ordre public des règles concernant leur transfert excluant tout autre mode de cession, et des titres des sociétés dont les statuts se refusent à admettre un mode de transmission autre que le transfert sur les registres de la société. Cependant l'apparence peut être détruite, lors-

que l'immatriculation a été le résultat d'une erreur (nombreuses solutions de l'Administration citées *supra* Ch. III, S. II, et Cass. Ch. Civ. 20 juin 1876.

La preuve contre la présomption résultant de l'immatriculation des actions et obligations de société est admise plus largement lorsqu'on se propose de prouver non pas que le défunt s'était dessaisi des titres, mais qu'il n'en avait jamais été propriétaire.

Il faut bien entendu que la preuve soit pertinente ; Cass. 13 mars 1867, S. 1867-1-422 ; Cass. 17 décembre 1873 D. P. 74-1-145 ; Trib. Seine 11 février 1914.

Il est possible également de prouver contre la propriété apparente résultant de la détention ou de la possession par le défunt de titres au porteur ou de meubles meublants.

Il est possible également de prouver contre la propriété apparente résultant de la détention ou de la possession par le défunt de titres au porteur ou de meubles meublants.

C'est une présomption simple, avons-nous dit, susceptible de preuve contraire. (Jugements des Tribunaux de Marseille 11 août 1879, Pontoise 30 avril 1894, de Saint-Omer, 8 juin 1905, la Réole 20 décembre 1901 cités page).

Il en est de même pour les valeurs déposées par le défunt dans une banque à son nom (arrêt très important, Cass. Ch. Civ. 24 octobre 1923, S. 1924-1-121, admettant la preuve par présomptions simples contre la présomption de propriété), ou pour les valeurs déposées par le défunt

dans un coffre-fort et qui ne lui appartenaient pas (Trib. Dijon 21 mars 1921).

La présomption de propriété par parts égales concernant les valeurs déposées dans un coffre-fort loué conjointement par plusieurs personnes avait été jugée susceptible de preuve contraire par la Cour de Cassation avant que la loi fiscale, tout en lui donnant le caractère de présomption légale réservât spécialement la preuve contraire.

Il faut remarquer enfin que les applications légales récemment faites du principe de la propriété apparente (sommes, titres, objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes — titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès — comptes indivis en banque) comporte toujours la preuve contraire.

Cependant, à côté de ces nombreux exemples il en est d'autres où la Cour de Cassation semble avoir refusé la possibilité de prouver contre la présomption résultant de l'apparence. Toutefois, ces arrêts n'ont pas pour effet d'infirmer le système que nous avons adopté : s'ils refusent la preuve contraire, il est facile de trouver l'explication ; celle-ci serait inutile pour éviter la perception des droits, ou bien il arrive que les dispositions du droit commun l'interdisent expressément, ou bien la preuve contraire n'a pas été administrée d'une façon convenable.

En particulier la preuve contraire a été repoussée par les tribunaux dans toutes les hypothèses où l'idée de propriété apparente était inutile pour assurer la perception de l'impôt, parce que d'autres justifications le rendaient

exigibles. Nous renvoyons pour toutes ces hypothèses à la démonstration qui en a été fournie au début du chapitre V.

Rappelons seulement que de très nombreuses applications de l'idée de propriété apparente se rapportent aux ventes faites par un prête-nom. Or, l'acte ou le jugement qui opère ensuite la rétrocession de l'acquisition au propriétaire véritable donne toujours lieu à l'exigibilité du droit de mutation ; aucune preuve n'empêcherait ce résultat : ni celle de l'existence d'un mandat resté caché, ni celle que l'acquisition primitive avait été payée avec des deniers du mandant, ni la preuve de l'existence d'une société ayant existé entre le prête-nom et le propriétaire réel. (Nombreux arrêts cités précédemment).

Mais cette solution est conforme aux règles du droit civil ; aux yeux des tiers, le prête-nom est propriétaire véritable ; il peut faire valablement des actes de disposition sur l'immeuble acheté en réalité pour le compte d'un tiers. Il est exact par conséquent, que l'acte par lequel le prête-nom déclare que l'acquisition qu'il avait faite antérieurement, est en réalité la propriété d'un tiers, produise une nouvelle mutation ; il doit par conséquent supporter le droit proportionnel. Ces considérations expliquent notamment la décision de l'arrêt de la Cour de Cassation du 21 août 1876 rapporté page 53 : on ne peut détruire la présomption de mutation apparente résultant de l'application de l'article 12 de la loi de frimaire en établissant que le nouveau propriétaire avait acquis l'immeuble en réalité depuis longtemps sous le nom d'une autre personne.

Nous avons expliqué également qu'en dehors de la théorie de la propriété apparente, les principes généraux

du droit commun conduisaient à soumettre au droit de mutation l'acte qualifié faussement partage, attribuant à plusieurs un immeuble appartenant à un seul ou inversement (Cass. 3 mars 1851, 19 mars 1855 précités) ou reconnaissant un droit de propriété à une personne qui n'avait aucun titre pour invoquer l'indivision (Cass. 4 mars 1823, Cass. 16 février 1881 précités), ou encore l'acte partageant inégalement entre plusieurs personnes un immeuble acquis conjointement par elles (Cass. 2 mai 1808).

C'est encore en vertu des règles du droit civil qu'on n'est pas admis à détruire la propriété apparente résultant d'un acte écrit en opposant de simples conventions verbales (Cas. Civ. 22 nov. 1875; Cass. 19 janvier 1881 précités).

Les règles de la formation des contrats, indépendamment de la théorie de la propriété apparente ont permis à la Cour de Cassation de rejeter la prétention des héritiers d'un individu qui soutenaient que leur auteur s'était dessaisi au profit du propriétaire réel de l'immeuble acheté par lui comme prête-nom, alors que son offre de rétrocession n'avait pas encore été acceptée par l'acquéreur à son décès. (Cass. 18 août 1884 précité).

De même si à plusieurs reprises, la Cour de Cassation a refusé d'admettre la preuve qu'une situation apparente ne correspondait pas à la réalité, c'est parce qu'il résultait des circonstances que l'apparence se présentait avec tous les caractères d'une simulation destinée à tromper les tiers ou le fisc lui-même. C'est à titre de peine contre les simulateurs que la Cour a rejeté la preuve de la

simulation (Cass. 25 juillet 1923 ; Cass. 20 octobre 1926 précités).

Nous ne reviendrons pas sur la jurisprudence en matière de transactions qui a consacré une violation de la loi civile, et déformé complètement d'ailleurs l'idée de propriété apparente.

Il faudrait donc bien se garder d'interpréter tous les arrêts qui viennent d'être énoncés en déclarant qu'ils autorisent l'Administration à invoquer « la propriété apparente » : comme une règle absolue non susceptible de preuve contraire. Si celle-ci a été refusée dans ces hypothèses, on vient de voir que c'est pour d'autres raisons.

On peut par conséquent poser en principe que les tribunaux admettent la preuve contre la propriété apparente : ainsi ils lui reconnaissent la valeur d'une simple présomption.

b) A ce titre, elle facilite considérablement la tâche de la Régie, en la déchargeant d'une preuve souvent difficile à faire ; aussi l'Administration tend-elle à y recourir de plus en plus, et les tribunaux paraissent consacrer l'emploi qu'elle en fait. La Cour de Cassation l'invoque à titre subsidiaire en quelque sorte, pour marquer la position de la Régie dans le débat (Voir les arrêts de la Cour (Ch. Civ. 25 juillet 1923 et Requêtes 16 mars 1925), rapporté chapitre II, S. II, § 3. Ce dernier arrêt fait intervenir l'idée de propriété apparente dans un cas de résolution amiable d'une vente pour défaut de paiement des prix : cette application ne peut s'expliquer que par la raison que nous venons de donner.

Notre démonstration est terminée :

L'idée de propriété apparente considérée comme le droit reconnu à l'Administration de l'enregistrement d'invoquer la situation de fait telle qu'elle a été établie par les intéressés, a une place légitime dans notre système fiscal. S'harmonisant avec l'ensemble des dispositions de notre droit, consacrée par la jurisprudence, elle a l'avantage d'être à la fois une arme contre la fraude et de sauvegarder les intérêts des contribuables.

Les autres conceptions de la « propriété apparente » au contraire, parce qu'elles ont été la source de solutions injustes et qu'elles ne reposent que sur des bases fragiles et contradictoires doivent être définitivement abandonnées.

Vu : *Le Doyen,*
BERTHÉLEMY

Vu : *Le Président,*
PILON

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

S. CHARLÉTY

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES GENERAUX

AUBRY ET RAU. — *Cours de droit civil français*, revu et mis au courant par M. Bartin, 5^e édition, Paris 1918.

ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances*, 4^e édition, 1921.

BESSON E. — *Traité théorique et pratique de l'impôt progressif des successions en France et en Algérie*. Paris 1920.

BOSQUET. — *Dictionnaire des Domaines*, 4^e édition.

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des droits d'enregistrement*, 6 volumes, 2^e édition, 1851.

DALLOZ. — *Jurisprudence générale*.

— *Répertoire pratique de législation*.

DEMANTE. — *Principes de l'enregistrement*, 2 volumes, 4^e édition, 1897.

DEMOLOMBE. — *Cours de Code Napoléon*.

DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 3^e édition, Paris 1924.

GOTHOT. — *Cours de droit fiscal*, t. I. *Les droits d'enregistrement*, 2^e édition. Liège 1926.

GUILHOT (L.-H.). — *Manuel de droit fiscal spécial au notariat*, 6^e édition, 1928.

GUILHOT (Ch. et J.). — *Code de l'enregistrement*.

LAURENT. — *Principes de droit civil* (1869-1878).

MER Georges. — *Code de l'enregistrement et du timbre*, 1925, supplément 1926.

MINOT L. — *Les principes du droit fiscal en matière d'enregistrement et de timbre d'après la Jurisprudence de la Cour de Cassation et la Doctrine*. 2 vol. 1920.

NAQUET E. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édition, 3 vol. 1899.

- PLANIOL. — *Traité élémentaire de droit civil*, 3 vol. édit. 1921.
PILON. — *Cours d'enregistrement professé à la Faculté de droit*
Paris (1923-1924).
ROLLAND et TROUILHET. — *Du contrat d'association*.
SIREY. — *Recueil général des lois et arrêts*.
STOURM. — *Les finances de l'ancien régime*.
THALLER. — *Traité élémentaire de droit commercial*, 5^e édition
revue par M. Percerou.
WAHL. — *Traité de droit fiscal*, 3 vol. 1902-1906.
-

- DEFRÉNOIS. — *Traité formulaire du Notariat*, 5 vol.
GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 9^e édition, 3 vol., 1927.
MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, 5 vol., Paris, 1909.
RÉDACTEURS du *Journal de l'Enregistrement et des Domaines*. — *Dictionnaires des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèque et de greffe (Par les)*, 4^e édit., 5 vol., Paris, 1907-1911.
JURISCLASSEURS DE L'ENREGISTREMENT. — *Collection des Jurisclasseurs*, 1927.
-

PERIODIQUES

- Instructions générales de l'Administration de l'enregistrement*
(Ministère des Finances).
Journal de l'enregistrement et des domaines.
Journal des notaires et des avocats.
Journal du Notariat.
Répertoire périodique de l'enregistrement (Garnier).
Revue de l'enregistrement (Maguéro).
Recue du Notariat et de l'enregistrement.
Répertoire général pratique du Notariat et de l'enregistrement
(Defrénois).
Recue critique de législation et de jurisprudence.

THESES

- ARMILHON. — *Des répercussions civiles des innovations fiscales.* Paris 1923.
- BERGER A. — *Les mutations secrètes d'immeubles devant l'impôt de l'Enregistrement, Paris* 1905.
- PALMÈS L. — *L'interprétation des actes et conventions en droit fiscal,* Bordeaux 1914.
- BERLAND J. — *Essai d'une théorie générale des présomptions envisagées comme moyen de preuve pour l'Administration de l'Enregistrement,* Dijon 1901.
- DELAPORTE J. — *Le régime fiscal des associations, congrégations et cercles.* Paris 1925.
- GUILLET. — *De la propriété apparente en droit civil et en droit fiscal,* Bordeaux 1898.
- PRADEL. — *Les principes de la perception des droits d'enregistrement.* Dijon 1906.
- POTEL. — *De la preuve en matière d'enregistrement.* Paris 1900.
- SIRVIN. — *Fondement et exercice du droit de contrôle de l'enregistrement.* Toulouse 1906.
- TURC P. — *Le droit de mutation et la propriété apparente en matière de congrégation.* Lyon 1909.
-

TABLE DES MATIERES

CHAPITRE PREMIER

<i>Définition et portée d'application du principe de la propriété apparente</i>	9
---	---

CHAPITRE II

<i>Des Mutations entre vifs d'immeubles et de fonds de commerce</i>	16
---	----

<i>SECTION I. — De la propriété apparente résultant des présomptions de la loi du 22 frimaire an VII (article 12)</i>	19
---	----

§ 1 ^{er} . — <i>Rôle de la possession. — Nature des présomptions de l'article 12</i>	20
---	----

§ 2 ^e . — <i>Etude des éléments constitutifs des présomptions de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII.</i>	33
---	----

<i>SECTION II. — De la propriété apparente résultant des contrats</i>	47
---	----

§ 1 ^{er} . — <i>Des acquisitions faites par un prête-nom</i>	48
--	----

1^o Prête-nom d'un individu ;

2^o Prête-nom d'une société ;

3^o Prête-nom d'une congrégation.

§ 2 ^e . — <i>Exceptions au principe</i>	95
--	----

1 ^o Déclaration de command	96
---	----

2 ^o Du mandat et de la clause de porte-fort	101
--	-----

§ 3 ^e . — <i>Applications à divers cas de partage et de simulation</i>	108
---	-----

1 ^o Partage	108
------------------------------	-----

2 ^o Application aux contre-lettres et à divers cas de simulation	116
---	-----

3 ^o Extension au cas de résolution	125
---	-----

CHAPITRE III

<i>L'application du principe de la propriété apparente aux mutations par décès</i>	117
--	-----

<i>SECTION I. — De la propriété apparente des immeubles</i> ..	129
--	-----

§ 1 ^{er} . — <i>De l'apparence résultant de diverses présomptions</i>	129
--	-----

§ 2°. — <i>De l'apparence résultant des titres et contrats..</i>	132
1° Situation de l'acquéreur prête-nom devant l'impôt	132
2° Exception au principe de la propriété apparente	
3° Applications diverses : refus de tenir compte des allégations des intéressés contre la propriété apparente. — Hypothèses de ventes fictives et de simulation	149
SECTION II. — <i>De la propriété apparente des meubles..</i>	
§ 1 ^{er} . — <i>La propriété apparente des meubles reposant sur un titre nominatif</i>	161
I. Navires	162
II. Fonds de commerce	162
III. Créances	163
IV. Titres immatriculés au nom du défunt....	174
§ 2°. — <i>Exceptions au principe</i>	191
I. Agents de change	191
II. Coulissiers, courtiers, escompteurs.....	193
III. Notaires	194
IV. Transfert en garantie	192
§ 3°. — <i>La propriété apparente des meubles ne reposant pas sur un titre</i>	195
1° Valeurs au porteur	197
2° Meubles meublants	208
SECTION III. — <i>Applications légales du principe de la propriété apparente (loi du 18 avril 1918, art. 2).....</i>	208
CHAPITRE IV	
<i>Etude sommaire sur l'application de la « propriété apparente » aux transactions</i>	215
SECTION I. — <i>Du caractère de la transaction en droit fiscal</i>	216
SECTION II. — <i>L'application de la théorie de la propriété apparente aux transactions</i>	227
CHAPITRE V	
<i>Examen critique de la théorie de la propriété apparente..</i>	235
CHAPITRE VI	
<i>Essai de synthèse. — La véritable signification de l'idée de propriété apparente</i>	258

